

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ  
ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ  
Ι Δ Ρ Υ Μ Α



ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ

**ΤΕΙ ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ**  
**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ**

**ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ &**  
**ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ**

**ΤΙΤΛΟΣ ΠΤΥΧΙΑΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ**

**«ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ»**

**ΦΟΙΤΗΤΡΙΑ: ΦΑΜΡΙΟΛΑ ΡΟΛΙΤΣΙ**

**A.M.: 2013011**

**ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΒΑΣΙΛΟΠΟΥΛΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

**ΚΑΛΑΜΑΤΑ 2018**

## ΔΗΛΩΣΗ ΜΗ ΛΟΓΟΚΛΟΠΗΣ ΚΑΙ ΑΝΑΛΗΨΗΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ

Με πλήρη επίγνωση των συνεπειών του νόμου περί πνευματικών δικαιωμάτων, δηλώνω ενυπογράφως ότι είμαι αποκλειστικός συγγραφέας της παρούσας Πτυχιακής Εργασίας, για την ολοκλήρωση της οποίας κάθε βοήθεια είναι πλήρως αναγνωρισμένη και αναφέρεται λεπτομερώς στην εργασία αυτή. Έχω αναφέρει πλήρως και με σαφείς αναφορές, όλες τις πηγές χρήσης δεδομένων, απόψεων, θέσεων και προτάσεων, ιδεών και λεκτικών αναφορών, είτε κατά κυριολεξία είτε βάσει επιστημονικής παράφρασης. Αναλαμβάνω την προσωπική και ατομική ευθύνη ότι σε περίπτωση αποτυχίας στην υλοποίηση των ανωτέρω δηλωθέντων στοιχείων, είμαι υπόλογος έναντι λογοκλοπής, γεγονός που σημαίνει αποτυχία στην Πτυχιακή μου Εργασία και κατά συνέπεια αποτυχία απόκτησης του Τίτλου Σπουδών, πέραν των λοιπών συνεπειών του νόμου περί πνευματικών δικαιωμάτων. Δηλώνω, συνεπώς, ότι αυτή η Πτυχιακή Εργασία προετοιμάστηκε και ολοκληρώθηκε από εμένα προσωπικά και αποκλειστικά και ότι, αναλαμβάνω πλήρως όλες τις συνέπειες του νόμου στην περίπτωση κατά την οποία αποδειχθεί, διαχρονικά, ότι η εργασία αυτή ή τμήμα της δεν μου ανήκει διότι είναι προϊόν λογοκλοπής άλλης πνευματικής ιδιοκτησίας.

FAMPIOLA POLITSI

Υπογραφή

Καλαμάτα 15-5-2018:

## Πίνακας Περιεχομένων

Πίνακας Περιεχομένων.....	iii
Ευχαριστίες.....	vi
Περίληψη .....	vii
Λέξεις κλειδιά.....	viii
Πίνακας Πινάκων.....	ix
Συντομογραφίες – Ακρωνύμια.....	x
<b>ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....</b>	<b>1</b>
<b>1. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1<sup>ο</sup>: ΘΕΜΑΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ .....</b>	<b>3</b>
1.1. Εισαγωγή κεφαλαίου .....	3
1.2. Βασικές έννοιες φόρου – Μορφές της φορολογίας Κεφαλαίου.....	3
1.2.1. Βασικές έννοιες περί Κληρονομιών.....	5
1.2.2. Βασικές έννοιες Δωρεών – Γονικών Παροχών .....	7
1.2.3. Βασική έννοια Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτων (Φ.Μ. Α.) .....	8
1.3. Ιστορική εξέλιξη της Φορολογίας Κεφαλαίου στην Ελλάδα .....	9
1.3.1. Ιστορική εξέλιξη θεμάτων φορολογίας Κεφαλαίου – Φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών στην Ελλάδα.....	12
<b>2. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2<sup>ο</sup>: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ, ΔΩΡΕΩΝ, ΓΟΝΙΚΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ, ΠΡΟΙΚΩΝ &amp; ΚΕΡΔΩΝ ΑΠΟ ΛΑΧΕΙΑ ΚΑΤΑ ΤΙΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ (Ν. 2961/2001).....</b>	<b>16</b>
2.1. Εισαγωγή κεφαλαίου .....	16
2.2. Γενικές διατάξεις Ν. 2961/2001.....	17
2.2.1. Φορολογία περιουσιών που αποκτώνται αιτία θανάτου .....	17
2.2.2. Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης.....	20
2.2.3. Προσδιορισμός – Εκτίμηση αξίας αντικειμένων που υπάγονται σε φορολόγηση .....	23

2.2.4. Εκπτώσεις χρεών και βαρών.....	28
2.2.5. Απαλλαγές από το φόρο .....	31
2.2.5.1. Απαλλαγή Α΄ κατοικίας από το φόρο – Γεωργικές απαλλαγές .....	32
2.2.6. Υπολογισμός φόρου.....	35
2.2.7. Φορολογία περιουσιών που αποκτώνται αιτία δωρεάς και γονικής παροχής.....	37
2.2.8. Προσδιορισμός αξίας αντικειμένων δωρεών και γονικών παροχών .....	39
2.2.9. Υπολογισμός και εκπτώσεις φόρου δωρεών και γονικών παροχών.....	41
<b>3. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup>: ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΗ ΙΣΧΥΟΝΤΑ ΝΟΜΟΣΧΕΔΙΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ, ΔΩΡΕΩΝ, ΓΟΝΙΚΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ ΚΑΤΑ ΤΙΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΩΝ ΝΕΟΤΕΡΩΝ ΝΟΜΩΝ (Ν. 3815/2010, Ν. 4484/2017).....</b>	<b>43</b>
3.1. Εισαγωγή κεφαλαίου .....	43
3.2. Παρουσίαση τροπολογίας Ν. 3815/2010 ΦΕΚ Α΄5/26.1.2010 .....	43
3.3. Παρουσίαση τροπολογίας Ν. 4484/2017 (Άρθρο 15) θέματα φορολογίας κεφαλαίου .....	50
<b>4. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4<sup>ο</sup>: ΦΟΡΟΣ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΕΩΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ (Φ.Μ.Α.).....</b>	<b>52</b>
4.1. Εισαγωγή .....	52
4.2. Το αντικείμενο του Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτων διαχρονικά .....	52
4.2.1. Συντελεστές του Φ.Μ.Α. (Ν. 1521/1950).....	52
4.2.2. Συντελεστές του Φ.Μ.Α. (Ν. 3842/2010 ).....	53
4.2.3. Συντελεστές του Φ.Μ.Α. (Ν. 4223/2013).....	54
4.3. Απαλλαγές από το Φ.Μ.Α.....	58
<b>5. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5<sup>ο</sup>: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ .....</b>	<b>65</b>
5.1. Εισαγωγή .....	65
5.2. Ειδικά συμπεράσματα .....	65
Βιβλιογραφία .....	71
Διαδίκτυο .....	72
Νόμοι .....	73

<b>ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ .....</b>	<b>76</b>
------------------------	-----------

## Ευχαριστίες

Ολοκληρώνοντας την πτυχιακή μου εργασία αισθάνομαι την ανάγκη να ευχαριστήσω θερμά, όλους τους καθηγητές του Τμήματος Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής.

Ιδιαίτερα θα ήθελα να ευχαριστώ τον καθηγητή μου κ. Βασιλόπουλο Γεώργιο για τις κατευθύνσεις που μου έδωσε και το χρόνο που αφιέρωσε για την ολοκλήρωση της πτυχιακής μου.

Επίσης ευχαριστώ την οικογένεια μου που βρίσκεται στο πλευρό μου στα χρόνια των σπουδών μου και με στηρίζει σε όλες τις προσπάθειές μου.

## Περίληψη

Η Φορολογία Κεφαλαίου αποτελεί, το σύνολο των νομικών διατάξεων του φόρου που έχουν αντικείμενο το κεφάλαιο. Η θέσπιση του φόρου κληρονομιών και δωρεών στηρίζεται στην αντίληψη ότι η απόκτηση περιουσίας χωρίς αντάλλαγμα έχει σαν συνέπεια την ικανότητα αυτού που απέκτησε την περιουσία να καταβάλλει μέρος της στο δημόσιο σαν φόρο, ώστε να ανακατανέμεται ο ιδιωτικός πλούτος και να ασκείται κοινωνική πολιτική.

Η παρούσα πτυχιακή εργασία έχει στόχο να μελετήσει τον Κώδικα Φορολογίας Κεφαλαίου των Φυσικών Προσώπων (Φ.Π.) διαχρονικά, καθώς και στις αλλαγές που προέκυψαν στη νεότερη νομοθεσία με την μετάβαση από το Ν. 2961/2001 μέχρι και σήμερα.

Σκοπός της εν λόγω εργασίας, είναι η εξέταση των επιμέρους θεμάτων που άπτονται των νόμων Φορολογίας Κεφαλαίου διαχρονικά στην Ελλάδα, όπως είναι ο προσδιορισμός του υποκειμένου και αντικειμένου του Φόρου Κληρονομιών, Δωρεών και Γονικών Παροχών, καθώς και η εξέταση των Νόμων του Φόρου Μεταβιβάσεως Ακινήτων Φ.Μ.Α.

Προκειμένου να πραγματοποιηθεί η μελέτη, η συλλογή των δεδομένων έγινε από βιβλιογραφία, νομοθεσία, διαδικτυακούς τόπους, διατάξεις του υπουργείου οικονομικών και την Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) καθώς και άρθρα από εφημερίδες με σχετικές αναφορές και στοιχεία που συντέλεσαν στη δημιουργία μιας γενικής πληροφόρησης για τη Φορολογία Κεφαλαίου διαχρονικά στην Ελλάδα.

## **Λέξεις κλειδιά**

Φορολογία Κεφαλαίου, Φυσικά Πρόσωπα, Κληρονομιά, Δωρεά, Γονική Παροχή, Φόρος Μεταβίβασης Ακινήτων.



## Πίνακας Πινάκων

Πίνακας 1 – Πίνακας Νόμων Φορολογίας Κεφαλαίου στην Ελλάδα .....	11
Πίνακας 2 – Πίνακας Νόμων Φορολογίας Κεφαλαίου, Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών στην Ελλάδα .....	14
Πίνακας 3 – Κληρονομική Μερίδα Κατηγορίας Α΄ .....	35
Πίνακας 4 – Κληρονομική Μερίδα Κατηγορίας Β΄ .....	36
Πίνακας 5 – Κληρονομική Μερίδα Κατηγορίας Γ΄ .....	37
Πίνακας 6 – Ν. 3815/2010 «Φορολογία Αιτία Θανάτου Κτήση Περιουσιακών Στοιχείων» .....	44
Πίνακας 7 – Ν. 3815/2010 «Φορολογία Αιτία Θανάτου Κτήση Περιουσιακών Στοιχείων» .....	45
Πίνακας 8 – Ν. 3815/2010 «Φορολογία Αιτία Θανάτου Κτήση Περιουσιακών Στοιχείων» .....	47

## Συντομογραφίες – Ακρωνύμια

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΑ	ΕΠΕΞΗΓΗΣΗ
Α.Ε.	Ανώνυμη Εταιρεία
Α.Ε.Ι.	Ανώτατα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα
Α.Κ.	Αστικός Κώδικας
ΑΑΔΕ	Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων
Άρθρ.	Άρθρο
Ε.Ε.	Ετερόρρυθμη Εταιρεία
Ε.Ο.Χ.	Ευρωπαϊκός Οικονομικός Χώρος
Ε.Π.Ε.	Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης
Ε.Τ.Α	Ενιαίο Τέλος Ακινήτων
Ν.Δ.	Νομοθετικό Διάταγμα
Ν.Π.	Νομικά Πρόσωπα
Ν.Π.Δ.Δ.	Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου
Ν.Σ.Κ.	Νομικό Συμβούλιο του Κράτους
Ο.Ε.	Ομόρρυθμη Εταιρεία
Ο.Τ.Α.	Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης
Π.Δ.	Προεδρικό Διάταγμα
Παρ.	Παράγραφος
ΠΟΛ	ΠΟΛυγραφημένη Υπουργική Εγκύκλιος
Τ.Α.Π.	Τέλος Ακίνητης Περιουσίας
Φ.Α.Π.	Φόρος Ακίνητης Περιουσίας (Ν. 3842/2010)
Φ.Κ.Δ.Γ.Π.	Φόρος Κληρονομιών, Δωρεών και Γονικών Παροχών
Φ.Μ.Α.Π.	Φόρος Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας
Φ.Π.	Φυσικά Πρόσωπα
ΦΕΚ	Φύλλο Εφημερίδας της Κυβερνήσεως

<b>ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΑ</b>	<b>ΕΠΕΞΗΓΗΣΗ</b>
ΦΚ	Φορολογία Κεφαλαίου
ΦΜΑ	Φόρου Μεταβιβάσεως Ακινήτων

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στη Φορολογία Κεφαλαίου οι φόροι που επιβάλλονται στα ακίνητα είναι συνάρτηση του τρόπου μεταβίβασης αυτών. Ειδικότερα επιβάλλεται φόρος<sup>1</sup> για την αιτία θανάτου κτήση, για την αιτία δωρεάς – γονικής παροχής, προίκας και κερδών από λαχεία. Ο φόρος κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών, είναι κατ' εξοχήν άμεσος και προσωπικός φόρος και κατατάσσεται στην κατηγορία εκείνη των φόρων που έχουν αντικείμενο το κεφάλαιο, δηλαδή το σύνολο των οικονομικών αγαθών των προσώπων, που χρησιμοποιούνται για τη δημιουργία και παραγωγή άλλων οικονομικών αγαθών.

Βασικοί νόμοι στην επιβολή του φόρου κληρονομιών διαχρονικά είναι τα έτη 1836 (νόμος της 14/26.8.1836), 1865 (νόμος ΡΙΣΤ'), 1880 (νόμος ΩΙΔ'), 1885 (νόμος ΑΣΞΖ'), 1887 (ΑΧΚΕ'), 1909 (νόμος ΓΤΣΑ'), 1919 (νόμος 1641) και 1973 (Ν.Δ. 118).

Ο Ν. 1641/1919 αποτέλεσε ένα από τα βασικά φορολογικά νομοθετήματα της εποχής και ακολούθησε το σύστημα της υπαγωγής σε φόρο της κληρονομικής μερίδας. Με το Ν.Δ. 118/1973, του οποίου η ισχύς άρχισε από 1.1.74 αλλά κατέλαβε τις υποθέσεις για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση είχε γεννηθεί από 1.1.1972 αναμορφώθηκε ριζικά η υπάρχουσα νομοθεσία και καταργήθηκαν όλες οι προγενέστερες διατάξεις.

**Αντικείμενο** της πτυχιακής εργασίας αποτελεί η αναφορά εκτενώς στον Κώδικα Φορολογίας Κεφαλαίου των Φυσικών Προσώπων (Φ.Π.) διαχρονικά, καθώς και στις αλλαγές που προέκυψαν στη νεότερη νομοθεσία με την μετάβαση από το Ν. 2961/2001 μέχρι και σήμερα. Ενδεικτικά, θα παρουσιαστούν από τους πιο πρόσφατους Νόμους 2961/2001, 3815/2010, 4484/2017 έτσι όπως αναφέρονται ο «Φόρος Κληρονομιών, Δωρεών και Γονικών Παροχών». Επίσης γίνεται αναφορά και στο Φόρο Μεταβίβασης Ακινήτων απαρχής του Ν. (Φ.Μ.Α. 1587/1950).

**Σκοπός** της παρούσας πτυχιακής, είναι η εξέταση των επιμέρους θεμάτων που άπτονται των νόμων Φορολογίας Κεφαλαίου διαχρονικά στην Ελλάδα, όπως είναι ο προσδιορισμός του

---

<sup>1</sup> Πηγή: ΕΙΣΗΓΗΤΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ, Προς τη Βουλή των Ελλήνων, στο σχέδιο νόμου «Κύρωση του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Λαχεία». Ανακτήθηκε από τον ιστότοπο: [taxheaven.gr/laws/index/ajax/get/reason/id/13](http://taxheaven.gr/laws/index/ajax/get/reason/id/13) 10/2/2018

υποκειμένου και αντικειμένου του Φόρου Κληρονομιών, Δωρεών και Γονικών Παροχών, καθώς και η εξέταση των Νόμων του Φόρου Μεταβιβάσεως Ακινήτων Φ.Μ.Α.

Αρχικά στο **πρώτο κεφάλαιο** εξετάζονται, οι έννοιες των αντικειμένων, όπως και τα χαρακτηριστικά της φορολογίας Κεφαλαίου. Επιπλέον, γίνεται ιστορική αναδρομή των νομοθετημάτων σχετικά με τη φορολογία Κεφαλαίου από τον 19<sup>ο</sup> αιώνα έως και σήμερα διαχρονικά στην Ελλάδα και πιο συγκεκριμένα παρουσιάζεται η εξελικτική αναδρομή σε θέματα φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών.

Στο **δεύτερο κεφάλαιο** παρουσιάζονται, οι τελευταίες διατάξεις του Ν. 2961/2001 (ΦΕΚ Α' 266/22-11-2001) «Κύρωση του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών Προϊκών και Κερδών από Τυχρά Παίγνια» αναλυτικά ανά άρθρο περίπτωσης, ο οποίος έχει συνταχθεί σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 6 και 7 του άρθρου 76 του Συντάγματος, από την ειδική επιτροπή που συγκροτήθηκε κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων των άρθρων 105 του Ν.1892/1990 (ΦΕΚ 101 Α).

Στο **τρίτο κεφάλαιο** γίνεται αναφορά στους νεότερους Νόμους, όπως ο Ν. 3815/2010, «Τροποποίηση του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Λαχεία, ο οποίος κυρώθηκε με το Ν. 2961/2001 (ΦΕΚ 266Α') και ο τελευταίος με την πιο πρόσφατη κωδικοποίηση Ν. 4484/2017 σε θέματα φορολογίας κεφαλαίου (Άρθρο 15 – Ν. 4484/2017 - Τροποποίηση του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Τυχρά Παίγνια).

Στο **τέταρτο κεφάλαιο** γίνεται αναφορά στο Φόρο Μεταβιβάσεως Ακινήτων (Φ.Μ.Α.) απαρχής του Ν. (1587/1950) (ΦΕΚ 245 Α'), όπως κυρώθηκε με το Ν. 1587/1950 (ΦΕΚ 294 Α') και ύστερα.

Τέλος, στο **πέμπτο κεφάλαιο** παρουσιάζονται τα γενικά και ειδικά συμπεράσματα που απορρέουν από την προαναφερθείσα νομολογιακή έρευνα, όσον αφορά την διαχρονική εξέλιξη θεμάτων «Φορολογίας Κεφαλαίου» στην Ελλάδα.

# **1. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1<sup>ο</sup>: ΘΕΜΑΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ**

## **1.1. Εισαγωγή κεφαλαίου**

Σύμφωνα με τον ορισμό του Γάλλου οικονομολόγου Gaston Zeze, ο φόρος αποτελεί αναγκαστική εισφορά που καταβάλλεται από τον πολίτη, χωρίς ειδική αντιπαροχή και την εισπράττει το κράτος για να αντιμετωπίσει τις δημόσιες δαπάνες (Γκίνογλου, 2014).

Η Φορολογία Κεφαλαίου αποτελεί το σύνολο των νομικών διατάξεων του φόρου που έχουν αντικείμενο τα κεφάλαια, δηλαδή τα σύνολο των οικονομικών αγαθών των φυσικών προσώπων που χρησιμοποιούνται για τη δημιουργία και παραγωγή άλλων οικονομικών αγαθών.

Τα θέματα Φορολογίας Κεφαλαίου εντοπίζονται στις παρακάτω μορφές φόρου<sup>2</sup>:

- α) Φορολογία Κληρονομιών – Δωρεών – Γονικών Παροχών
- β) Φορολογία Μεταβίβασης Ακινήτων
- γ) Φορολογία Ακίνητης Περιουσίας.

## **1.2. Βασικές έννοιες φόρου – Μορφές της φορολογίας Κεφαλαίου**

Γενικότερα η έννοια του φόρου είναι πολύμορφη και πολυσύνθετη. Όλες οι πλευρές του φόρου πρέπει να ερευνώνται για τον επιστημονικό προσδιορισμό του όρου, δηλαδή η οικονομική, κοινωνική, πολιτική, διοικητική και νομική. Συγκεκριμένα, φόρος είναι σαφώς καθορισμένες διατάξεις και χωρίς ειδικό αντάλλαγμα, εισφορά των πολιτών προς το κράτος για την κάλυψη των δημοσίων αναγκών, στις οποίες περιλαμβάνονται κοινωνικοπολιτικοί και οικονομικοί σκοποί (Σελλάς, 1989).

---

<sup>2</sup> Πηγή: Θέματα Φορολογίας Κεφαλαίου, (12 Δεκεμβρίου 2010), ανακτήθηκε από τον ιστότοπο: [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr) 25/2/2018

Οι στόχοι της φορολογίας είναι ταμειευτικοί, οικονομικοί, αναπτυξιακοί και κοινωνικοπολιτικοί. Η Ελλάδα όπως και όλα τα κράτη πρέπει να λαμβάνουν ολοένα και περισσότερες αποφάσεις για να προσαρμόσουν τα φορολογικά συστήματά τους στην εξέλιξη της κοινωνίας π.χ. στην αύξηση της μέσης ηλικίας του πληθυσμού κατά τα προσεχή έτη, θέμα στο οποίο αποτελεί πρόκληση που ξεπερνά το εθνικό επίπεδο (Καραγιώργος, 1979).

Η θεωρία της φοροδοτικής ικανότητας, αλλά και η θεωρία του ανταλλάγματος συνηγορούν υπέρ της Φορολογίας της Ακίνητης Περιουσίας ή του Κεφαλαίου. Ο βασικός λόγος για τον οποίο η θεωρία της φοροδοτικής ικανότητας, επιβάλλει τη Φορολογία της Περιουσίας ή του Κεφαλαίου είναι ότι το εισόδημα δεν αποτελεί το μοναδικό δείκτη φοροδοτικής ικανότητας. Η φοροδοτική ικανότητα αυξάνεται από την ύπαρξη περιουσίας γιατί εξασφαλίζει ασφάλεια έναντι μελλοντικών κινδύνων στον κάτοχό της και παρέχει μη φορολογητέο εισόδημα με τη μορφή της αυτόματης υπερτίμησης κεφαλαίου. Σημαντικό επιχείρημα υπέρ της Φορολόγησης της Ακίνητης Περιουσίας είναι και η ανταποδοτική φύση των φόρων περιουσίας (Δράκου, 1998).

Ειδικότερα η φορολογία κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών διακρίνεται σε τρεις κατηγορίες, η κάθε μία από τις οποίες προβλέπει διαφορετικό φόρο, ανάλογα με τον βαθμό συγγένειας μεταξύ του κληρονομούμενου και του κληρονόμου.

Ως κληρονομιά κατά τον Τότση (2003) ορίζεται το σύνολο της περιουσίας του αποβιώσαντος, συμπεριλαμβανομένης δικαιωμάτων και υποχρεώσεων που μεταβιβάζονται στους κληρονόμους. Η κληρονομιά περιλαμβάνει όλα τα οικονομικά αγαθά και νομικές καταστάσεις με οικονομική αξία, καθώς και όσα ακίνητα ανήκουν αποδεδειγμένα στον κληρονομούμενο πριν το θάνατό του.

Η θέσπιση του φόρου κληρονομιών και δωρεών στηρίζεται στην αντίληψη ότι η απόκτηση περιουσίας χωρίς αντάλλαγμα έχει σαν συνέπεια την ικανότητα αυτού που απέκτησε την περιουσία να καταβάλλει μέρος της στο δημόσιο σαν φόρο, ώστε να ανακατανέμεται ο ιδιωτικός πλούτος και να ασκείται κοινωνική πολιτική (Καραλής, 2002).

Ακολουθούν ορισμένες βασικές, νομικές κατά βάση, έννοιες για την πληρέστερη κατανόηση των διατάξεων των νόμων που ακολουθούν, στα επόμενα κεφάλαια.

### 1.2.1. Βασικές έννοιες περί Κληρονομιών

#### ➤ Οι έννοιες της κληρονομικής διαδοχής

Στην κληρονομική διαδοχή εμπεριέχεται η άμεση καθολική διαδοχή ενός ή περισσότερων προσώπων στις έννομες (κυρίως περιουσιακές, και κατά συνέπεια δεκτικές χρηματικής αποτίμησης) σχέσεις ενός άλλου προσώπου μετά το θάνατό του.

Υποκείμενο της κληρονομικής διαδοχής είναι το πρόσωπο στις σχέσεις του οποίου γίνεται η διαδοχή. Το πρόσωπο αυτό ονομάζεται κληρονομούμενος και μπορεί να είναι μόνο φυσικό πρόσωπο.

Κληρονόμος είναι το πρόσωπο που γίνεται άμεσος καθολικός διάδοχος του κληρονομούμενου, δηλαδή διαδέχεται τον κληρονομούμενο σε όλα τα δικαιώματά του (περιουσιακά κλπ.) και σε όλες τις υποχρεώσεις του (χρέη κλπ.).

Κληρονομιά είναι το αντικείμενο της κληρονομικής διαδοχής, δηλαδή το σύνολο της περιουσίας του φυσικού προσώπου που πέθανε και μπορεί να αποτιμηθεί σε χρήμα.

Επαγωγή της κληρονομιάς είναι η μεταβίβαση της περιουσίας του προσώπου «άμα τω θανάτω του» στον κληρονόμο και η αυτοδίκαιη απόκτησή της αμέσως από το νόμο, έστω και αν ο κληρονόμος αγνοεί το θάνατο του κληρονομούμενου ή ότι είναι ο πλησιέστερος εξ αδιαιρέτου κληρονόμος, ή είναι ο τιμώμενος με τη διαθήκη.

Καταπίστευμα (Α.Κ. 1923-941) έχουμε όταν ο κληρονομούμενος με διάταξη της διαθήκης έχει υποχρεώσει τον κληρονόμο να παραδώσει ολόκληρη την κληρονομιά ή ποσοστό της, όταν περάσει ορισμένο χρονικό διάστημα ή συμβεί κάποιο γεγονός σε άλλο πρόσωπο, το οποίο ονομάζεται καταπιστευματοδόχος, ο οποίος είναι και ο έμμεσος καθολικός διάδοχος του κληρονόμου.

Κληροδοσία (Α.Κ. 1967-2010) έχουμε όταν ο κληρονομούμενος προσπορίζει με διάταξη της διαθήκης του περιουσιακή ωφέλεια σε κάποιον (συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο της κληρονομιάς), χωρίς να τον κάνει κληρονόμο του.

Σχολάζουσα κληρονομιά (Α.Κ. 1865-1870) έχουμε όταν υπάρχει αβεβαιότητα για το πρόσωπο του κληρονόμου, ή όταν αυτός είναι άγνωστος, ή είναι αβέβαιο αν ο κληρονόμος αποδεχθεί την κληρονομιά.



Αποποίηση είναι το δικαίωμα του κληρονόμου, είτε εκ διαθήκης, είτε εξ αδιαθέτου, καθώς και κάθε νόμιμου μεριδιούχου, με δήλωσή του που γίνεται στον γραμματέα του δικαστηρίου της κληρονομιάς και δεν μπορεί να ανακληθεί, να μην γίνει κληρονόμος.

Αποδοχή της κληρονομιάς επ' ωφελεία απογραφής (Α.Κ. 1901-1912) γίνεται με δήλωση του κληρονόμου στον γραμματέα του δικαστηρίου της κληρονομιάς, μέσα στις ίδιες ως άνω προθεσμίες που ισχύουν και για την αποποίηση κι έχει ως αποτέλεσμα τον περιορισμό της ευθύνης του κληρονόμου για τα χρέη της κληρονομιάς, μέχρι το ύψος του ενεργητικού της (Καραλής, 2002).

### ➤ Τα είδη κληρονομικής διαδοχής

Είδη της κληρονομικής διαδοχής είναι:

- Με διαθήκη: Κληρονομική διαδοχή με διαθήκη έχουμε όταν υπάρχει διαθήκη του κληρονομούμενου.
- Εξ αδιαθέτου: Κληρονομική διαδοχή εξ αδιαθέτου έχουμε όταν δεν υπάρχει (έγκυρη) διαθήκη του κληρονομούμενου ή ματαιώθηκε η διαδοχή από διαθήκη, οπότε ο νόμος (Αστικός Κώδικας) ορίζει τους κληρονόμους (Βαφιάδου, Κοντοθανάση & Παυλάκη, 2002) .

### ➤ Αναγκαστική κληρονομική διαδοχή - νόμιμη μοίρα

Αναγκαστική κληρονομική διαδοχή ή νόμιμη μοίρα έχουμε στην περίπτωση, όπου ορισμένα πρόσωπα που συνδέονται με στενό οικογενειακό δεσμό με τον κληρονομούμενο, γίνονται αναγκαστικά, με βάση διάταξη νόμου, κληρονόμοι, παρά την θέληση του κληρονομούμενου. Τα πρόσωπα αυτά είναι ο σύζυγος, οι κατιόντες και οι γονείς του κληρονομούμενου και λαμβάνουν ποσοστό της κληρονομιάς ίσο με το μισό (1/2) της εξ αδιαθέτου μερίδας τους (Καραλής, 2002).

Στην αναγκαστική διαδοχή διακρίνουμε δύο (2) τάξεις αναγκαίων κληρονόμων. Στην πρώτη, όπου ανήκουν οι κατιόντες και που αν υπάρχουν αποκλείουν τους κληρονόμους της δεύτερης τάξης και στη δεύτερη, όπου ανήκουν οι γονείς. Ο επιζών σύζυγος συντρέχει πάντα σαν αναγκαίος κληρονόμος και στις δύο (2) τάξεις (Καραλής, 2002).

### 1.2.2. Βασικές έννοιες Δωρεών – Γονικών Παροχών

Δωρεά είναι η σύμβαση με την οποία δίνεται σε κάποιον οποιοδήποτε περιουσιακό στοιχείο χωρίς αυτός να καταβάλλει αντάλλαγμα για να το αποκτήσει και το αποδέχεται αυτό, με αποτέλεσμα αυτός που παίρνει το περιουσιακό στοιχείο να γίνεται πλουσιότερος και η περιουσία αυτού που δίνει μικρότερη. Αυτός που παρέχει ονομάζεται δωρητής και αυτός που λαμβάνει δωρεοδόχος (Τότσης, 2008).

Με την αναμόρφωση του Οικογενειακού Δικαίου, που έγινε με το Νόμο 1329/1983 (ΦΕΚ 25Α<sup>3</sup>), καταργήθηκε ο θεσμός της προίκας και καθιερώθηκε από 18.02.1983 αυτός της γονικής παροχής, με το άρθρο 1509 του Αστικού Κώδικα. Γονική παροχή λέγεται η παροχή περιουσίας χωρίς αντάλλαγμα στο τέκνο από οποιονδήποτε γονέα του, είτε για τη δημιουργία ή τη διατήρηση οικονομικής ή οικογενειακής αυτοτέλειας, είτε για την έναρξη ή την εξακολούθηση επαγγέλματος και αποτελεί δωρεά μόνο ως προς το ποσό που υπερβαίνει το μέτρο, το οποίο επιβάλλουν οι περιστάσεις. Η γονική παροχή γίνεται με σύμβαση μεταξύ γονέα και τέκνου, έστω και άτυπα, ανεξαρτήτως ηλικίας του τέκνου, οικονομικής ή οικογενειακής του κατάστασης και γίνεται με μία ή περισσότερες πράξεις, ενώ αφορά οποιοδήποτε περιουσιακό στοιχείο, είτε κινητό (π.χ. χρήματα), είτε ακίνητο (κατά πλήρη κυριότητα ή ψιλή κυριότητα ή επικαρπία).

Προϋπόθεση πάντως αποτελεί, όπως υποστηρίζει και ο Καραλής (2002), διατήρηση της οικονομικής ή οικογενειακής του αυτοτέλειας ή η έναρξη ή συνέχιση επαγγέλματος.

Αιτία επιβολής φόρου επί της δωρεάς και γονικής παροχής αποτελεί η αναγκαία συμπλήρωση του φόρου κληρονομιάς, γιατί χωρίς αυτόν θα ήταν δυνατόν να μεταβιβάζεται η περιουσία στους κληρονόμους χωρίς να καταβάλλεται φόρος. Για το σκοπό αυτό θεσπίστηκε και ο συνυπολογισμός τόσο στη μερίδα του κληρονόμου και όλων των προγενέστερων δωρεών και γονικών παροχών, όσο και σε κάθε νέα δωρεά και γονική παροχή, όλων των προηγούμενων δωρεών και γονικών παροχών (Φωτόπουλος, 2001).

---

<sup>3</sup> Νόμος 1329/1983 (ΦΕΚ 25Α<sup>3</sup>), Αναμόρφωση του Οικογενειακού Δικαίου, ανακτήθηκε από τον ιστότοπο: [www.e-nomothesia.gr](http://www.e-nomothesia.gr)

### 1.2.3. Βασική έννοια Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτων (Φ.Μ. Α.)

Έννοια της μεταβίβασης είναι η κατά τους νομίμους τύπους οριστική σύμβαση μετάθεσης κυριότητας ακινήτου<sup>4</sup> ή πλοίου καθώς και την παραχώρηση σε άλλον εμπραγμάτου δικαιώματος επί ακινήτου.

Η μεταβίβαση είναι δυνατόν να λάβει χώρα:

α) χωρίς αντάλλαγμα οπότε έχουμε τη μεταβίβαση λόγω χαριστικής αιτίας (κληρονομιά, δωρεά, γονική παροχή), η οποία δεν υπάγεται σε φόρο μεταβίβασης και

β) με αντάλλαγμα οπότε έχουμε την με επαχθή αιτία μεταβίβαση επί της οποίας επιβάλλεται φόρος μεταβίβασης (Φ.Μ.Α.).

Περίπτωση μεταβίβασης με επαχθή αιτία υπάρχει όταν γι' αυτήν καταβάλλεται αντάλλαγμα μετρητοίς ή επί πιστώσει σε χρήμα σε είδος ή γίνεται σε αντάλλαγμα ακινήτου παραίτηση από απαίτηση ή γίνεται η παραχώρηση άλλων περιουσιακών στοιχείων κινητών ή ακινήτων, παροχή υπηρεσιών κλπ.

Για να επιβληθεί φόρος μεταβίβασης θα πρέπει:

α) να υπάρξει μεταβίβαση ακινήτου ή εμπραγμάτου επ' ακινήτου δικαιώματος,

β) το μεταβιβαζόμενο ακίνητο να βρίσκεται στην Ελλάδα και

γ) η μεταβίβαση να γίνεται με καταβολή ανταλλάγματος με οποιαδήποτε μορφή (επαχθής αιτία).

Η μεταβίβαση του ακινήτου, συνήθως γίνεται με τη σύνταξη του συμβολαιογραφικού εγγράφου από τους συμβαλλόμενους και κατά το χρόνο αυτό (σύνταξης του συμβολαίου) δημιουργείται η φορολογική υποχρέωση και κρίνεται η συνδρομή όλων των προϋποθέσεων για την επιβολή του φόρου ή τη χορήγηση απαλλαγής (χρόνος γένεσης φορολογικής ενοχής).

---

<sup>4</sup> Πηγή: Μάθημα «Φορολογία Κεφαλαίου», Νεονάκη Μ. Φ. (Μάρτιος 2012). Ανακτήθηκε από το ιστότοπο: <https://eclass.teicrete.gr>

### 1.3. Ιστορική εξέλιξη της Φορολογίας Κεφαλαίου στην Ελλάδα

Στην παρούσα συγκυρία που διανύει η χώρα μας επέρχονται συνεχόμενες αλλαγές που αφορούν τη φορολογία γενικότερα αλλά και τη Φορολογία Κεφαλαίου.

Γενικότερα στην Ελλάδα η Φορολογία της Ακίνητης Περιουσίας έχει αλλάξει πολλές φορές στο παρελθόν. Για πρώτη φορά καθιερώθηκε με το Νομοθετικό Διάταγμα της 3<sup>ης</sup> Μαρτίου 1923 ως Φορολογία Κεφαλαίου. Δεν ήταν ένας περιοδικός και διαρκής φόρος, αλλά μια εφ' άπαξ έκτακτη φορολογία (είχε προοδευτικό φορολογικό συντελεστή και ο φόρος θα έπρεπε να καταβληθεί μέσα σε μια πενταετία) (Παρούτσα, 1976).

Στη συνέχεια μέχρι το έτος 1975 όπου ψηφίστηκε για πρώτη φορά τακτικός φόρος κατοχής ακινήτου περιουσίας με το Νόμο 11/1975<sup>5</sup> η κατοχή της ακίνητης περιουσίας παρέμεινε αφορολόγητη. Ο φόρος αυτός όμως δεν λειτούργησε ικανοποιητικά στη πράξη, κυρίως λόγω της ανεπιτυχούς αντιμετώπισης του προβλήματος αποτίμησης των ακινήτων της εποχής (Γεωργακόπουλου, 1985).

Οι αδυναμίες του Ν. 11/1975 επιχειρήθηκε να καλυφθούν με τις τροποποιήσεις που επήλθαν με το Ν. 231/75<sup>6</sup> και Ν. 542/77<sup>7</sup> ενώ τελικώς καταργήθηκε με το άρθρο 9 Ν. 1078/1980<sup>8</sup>. Η φορολογική υποχρέωση για την ακίνητη περιουσία θεσπίστηκε εκ νέου με τις διατάξεις του Ν. 1249/1982<sup>9</sup> οι οποίες καταργήθηκαν με τον Νόμο 2065/1992<sup>10</sup> από 1.1.1993.

---

<sup>5</sup> Νόμος 11/1975 «Περί φορολογίας ακινήτου περιουσίας και τροποποιήσεως άλλων τινών διατάξεων». Ανακτήθηκε από τον ιστότοπο: [www.et.gr](http://www.et.gr)

<sup>6</sup> Νόμος 231/1975 «Περί αντικαταστάσεως, τροποποιήσεως και συμπληρώσεως φορολογικών τινών διατάξεων». Ανακτήθηκε από τον ιστότοπο: [www.et.gr](http://www.et.gr)

<sup>7</sup> Νόμος 542/1977 «Περί τροποποιήσεως, αντικαταστάσεως και συμπληρώσεως φορολογικών και άλλων τινών διατάξεων». Ανακτήθηκε από τον ιστότοπο: [www.et.gr](http://www.et.gr)

<sup>8</sup> Νόμος 1078/1980 «Περί απαλλαγής εκ του φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων της αγοράς πρώτης κατοικίας, καταργήσεως και τροποποιήσεως διατάξεων προσδιορισμού εισοδήματος βάσει τεκμηρίων, καταργήσεως φορολογίας ακινήτου περιουσίας και άλλων τινών φορολογικών διατάξεων». Ανακτήθηκε από τον ιστότοπο: [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)

<sup>9</sup> Νόμος 1249/1982 «Διαρρυθμίσεις στην άμεση και έμμεση φορολογία, μισθολογικά θέματα και άλλες διατάξεις». Ανακτήθηκε από τον ιστότοπο: [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)

<sup>10</sup> Νόμος 2065/1992 «Αναμόρφωση της άμεσης φορολογίας και άλλες διατάξεις. Αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων των επιχειρήσεων - Μέτρα για την πάταξη της φοροδιαφυγής». Ανακτήθηκε από τον ιστότοπο: [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)

Στη θέση του ο Ν. 2130/ 1993<sup>11</sup> εισήγαγε το Τέλος Ακίνητης Περιουσίας το οποίο θεσπίστηκε ως ίδιος πόρος των Ο.Τ.Α. Όπως προκύπτει από την Εγκύκλιο του Υπουργείου Εσωτερικών 22307/12.5.1993 επρόκειτο για εκχώρηση του ΦΑΠ από το Κράτος στην Τοπική Αυτοδιοίκηση (Τ.Α.) με τη νομική μορφή του τέλους (Φινοκαλιώτης, 2011). Όμως, με το Ν. 2459/1997 (άρθρα 21 επ.)<sup>12</sup> επιβλήθηκε παράλληλα εκ νέου προς το ΤΑΠ ως Φόρος επί της κατοχής Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας (ΦΜΑΠ), ο οποίος συμπληρώθηκε μεταγενέστερα με τους Νόμους 2515/1997, 2579/1997, 2648/1998.

Αργότερα μετά από δέκα χρόνια, καταργήθηκε ο Φόρος Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας με τη θέσπιση του Ν. 3634/2008<sup>13</sup> ο οποίος εισήγαγε το Ενιαίο Τέλος Ακινήτων (ΕΤΑΚ). Με το άρθρο 6 του Ν. 3763/2009<sup>14</sup> με τίτλο «ενσωμάτωση Οδηγιών Φορολογίας Εισοδήματος Κεφαλαίου, ΕΠΕΥΥ, τέλος ταξινόμησης» επήλθαν μεταβολές στην επιβολή του ΕΤΑΚ ενώ με το άρθρο 3 του Ν. 3808/2009<sup>15</sup> επιβλήθηκε έκτακτη εισφορά στη μεγάλη ακίνητη περιουσία φυσικών προσώπων. Παρ' ότι όμως η αιτιολογική έκθεση έθετε ως στόχο την απλούστευση του φορολογικού συστήματος και τη μείωση κόστους δημοσιονομικής μεταχείρισης μέσω της αντικατάστασης από το ΕΤΑΚ των διάφορων φόρων και τελών που επιβάρυναν την ακίνητη περιουσία τελικώς το Ενιαίο Τέλος Ακινήτων απλώς αρχικά υποκατέστησε τον όρο Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας και δύο χρόνια μόλις μετά τη θέσπισή του, καταργήθηκε τελικά με τα άρθρα

---

<sup>11</sup> Νόμος 2130/1993 «Τροποποίηση και συμπλήρωση διατάξεων της περιφερειακής διοίκησης, του κώδικα της Ελληνικής ιθαγένειας, του δημοτικού και κοινοτικού κώδικα, των διατάξεων για τις προσόδους των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης και άλλες διατάξεις. Τέλος Ακίνητης Περιουσίας». Ανακτήθηκε από τον ιστότοπο: [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)

<sup>12</sup> Νόμος 2459/1997 «Κατάργηση φορολογικών απαλλαγών και άλλες διατάξεις. Φόρος Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας». Ανακτήθηκε από τον ιστότοπο: [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)

<sup>13</sup> Νόμος 3634/2008 «Κατάργηση φόρου κληρονομιών και γονικών παροχών – Απαλλαγή πρώτης κατοικίας – Ενιαίο τέλος ακινήτων ΕΤΑΚ και άλλες διατάξεις». Ανακτήθηκε από τον ιστότοπο: [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)

<sup>14</sup> Νόμος 3763/2009 «Ενσωμάτωση Οδηγιών 2006/98/ ΕΚ, 2008/8/ΕΚ και 2007/74/ΕΚ, διατάξεων των Οδηγιών 2006/112/ΕΚ και 2006/69/ΕΚ, διατάξεις φορολογίας εισοδήματος, κεφαλαίου, ΦΠΑ και λοιπών φορολογιών και λοιπές διατάξεις». Ανακτήθηκε από τον ιστότοπο: [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)

<sup>15</sup> Νόμος 3808/2009 «Έκτακτη οικονομική ενίσχυση κοινωνικής αλληλεγγύης, έκτακτη εισφορά κοινωνικής ευθύνης των μεγάλων επιχειρήσεων και της μεγάλης ακίνητης περιουσίας και άλλες διατάξεις». Ανακτήθηκε από τον ιστότοπο: [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)

27-58 του Ν. 3842/2010<sup>16</sup> και αντικαταστάθηκε εκ νέου από το φόρο ακίνητης περιουσίας.

Παρακάτω παρατίθεται ο πίνακας 1 όπου καταγράφονται συνοπτικά οι νόμοι της Φορολογίας Κεφαλαίου, που ίσχυσαν ιστορικά και ισχύουν στην Ελλάδα:

**Πίνακας 1 – Πίνακας Νόμων Φορολογίας Κεφαλαίου στην Ελλάδα**

A/A	Νόμος	Θέμα
1.	Νόμος 231/1975	«Περί αντικαταστάσεως, τροποποιήσεως και συμπληρώσεως φορολογικών τινών διατάξεων»
2.	Νόμος 542/1977	«Περί τροποποιήσεως, αντικαταστάσεως και συμπληρώσεως φορολογικών και άλλων τινών διατάξεων»
3.	Νόμος 1078/1980	«Περί απαλλαγής εκ του φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων της αγοράς πρώτης κατοικίας, καταργήσεως και τροποποιήσεως διατάξεων προσδιορισμού εισοδήματος βάσει τεκμηρίων, καταργήσεως φορολογίας ακινήτου περιουσίας και άλλων τινών φορολογικών διατάξεων»
4.	Νόμος 1249/1982	«Διαρρυθμίσεις στην άμεση και έμμεση φορολογία, μισθολογικά θέματα και άλλες διατάξεις»
5.	Νόμος 2065/1992	«Αναμόρφωση της άμεσης φορολογίας και άλλες διατάξεις. Αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων των επιχειρήσεων - Μέτρα για την πάταξη της φοροδιαφυγής»
6.	Νόμος 2130/1993	«Τροποποίηση και συμπλήρωση διατάξεων της περιφερειακής διοίκησης, του κώδικα της Ελληνικής ιθαγένειας, του δημοτικού και κοινοτικού κώδικα, των διατάξεων για τις προσόδους των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης και άλλες διατάξεις. Τέλος Ακίνητης Περιουσίας»
7.	Νόμος 2459/1997	«Κατάργηση φορολογικών απαλλαγών και άλλες διατάξεις. Φόρος Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας»
8.	Νόμος 3634/2008	«Κατάργηση φόρου κληρονομιών και γονικών παροχών – Απαλλαγή πρώτης κατοικίας – Ενιαίο τέλος ακινήτων ΕΤΑΚ και άλλες διατάξεις»
9.	Νόμος 3763/2009	«Ενσωμάτωση Οδηγιών 2006/98/ ΕΚ, 2008/8/ΕΚ και 2007/74/ΕΚ, διατάξεων των Οδηγιών 2006/112/ΕΚ και 2006/69/ΕΚ, διατάξεις

<sup>16</sup> Νόμος 3842/2010 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις (Φόρος Ακίνητης Περιουσίας)». Ανακτήθηκε από τον ιστότοπο: [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)

A/A	Νόμος	Θέμα
		φορολογίας εισοδήματος, κεφαλαίου, ΦΠΑ και λοιπών φορολογιών και λοιπές διατάξεις»
10.	Νόμος 3808/2009	«Έκτακτη οικονομική ενίσχυση κοινωνικής αλληλεγγύης, έκτακτη εισφορά κοινωνικής ευθύνης των μεγάλων επιχειρήσεων και της μεγάλης ακίνητης περιουσίας και άλλες διατάξεις»
11.	Νόμος 3842/2010	«Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις (Φόρος Ακίνητης Περιουσίας)»
12.	Νόμος 11/1975	«Περί φορολογίας ακινήτου περιουσίας και τροποποιήσεως άλλων τινών διατάξεων»

### 1.3.1. Ιστορική εξέλιξη θεμάτων φορολογίας Κεφαλαίου – Φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών στην Ελλάδα

Επίσης, ανατρέχοντας στη νομοθετική ιστορία της σύγχρονης Ελλάδας, ο φόρος περί κληρονομιών εμφανίζεται για πρώτη φορά με την μορφή τέλους χαρτοσήμου με το άρθρο 29 παρ. 11 του νόμου της 15<sup>ης</sup> Αυγούστου 1836<sup>17</sup> ο οποίος μεταγενέστερα τροποποιήθηκε μέχρι το 1906 τέσσερις φορές χωρίς όμως ποτέ οι διατάξεις αυτές να εφαρμοστούν συστηματικά. Η κυριότερη νομοθεσία σχετικά με την φορολόγηση κληρονομιάς με μορφή παρόμοια με την σημερινή έγινε με το Ν. 3391/1909<sup>18</sup> «Εκσυγχρονισμός του συστήματος φορολογίας κληρονομιών» ο οποίος ίσχυσε μέχρι και το 1919 οπότε και έγινε ριζική αναμόρφωση του ελληνικού φορολογικού συστήματος και η Ελλάδα με την κυβέρνηση Βενιζέλου απέκτησε φορολογική νομοθεσία εφάμιλλη με αυτή των κρατών της Ευρώπης (Βαρουξή & Κωστόπουλου, 1936). Τη χρονιά εκείνη ψηφίστηκε ο Ν. 1641/1919 «περί φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, προικών και κερδών εκ λαχμών», με τον οποίο οι φορολογίες αυτές απέκτησαν τη μορφή με την οποία έκτοτε εφαρμόζονται στην Ελλάδα (Φωτόπουλος, 2013).

<sup>17</sup> Νόμος 15<sup>ης</sup> Αυγούστου 1836 Φόρος περί Κληρονομιών με τη μορφή Τέλους Χαρτοσήμου Άρθρο 29 παράγραφος 11. Ανακτήθηκε από τον ιστότοπο: [www.et.gr](http://www.et.gr)

<sup>18</sup> Νόμος 3391/1909 Περί Φορολογίας Κληρονομιών, Κληροδοσιών και αιτιών Θανάτου. Ανακτήθηκε από τον ιστότοπο: [www.et.gr](http://www.et.gr)

Μέχρι το 1971 για πέντε δεκαετίες εφαρμόστηκε ο Ν. 1641/1919<sup>19</sup> με αρκετές τροποποιήσεις αλλά όχι και τόσο σημαντικές. Το 1973 γίνεται η κωδικοποίηση του Ν.Δ. 118<sup>20</sup> με το οποίο έγινε μια προσπάθεια συγκέντρωσης όλων των τροποποιήσεων που έγιναν τα προηγούμενα χρόνια με κεντρικό σημείο αναφοράς τον Ν. 1641/1919 «περί φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, προικών και κερδών εκ λαχρών», σε ένα ενιαίο κωδικοποιημένο κείμενο νόμου.

Σκοπός της κωδικοποίησης αυτής<sup>21</sup>, ήταν η αναγνώριση της επικράτησης νέων οικονομικών και κοινωνικών συνθηκών στην Ελλάδα τα τελευταία πενήντα και πλέον χρόνια από την δημοσίευση του παλαιότερου νόμου και η ανάγκη για ριζική αναθεώρηση του νομοθετικού κειμένου σε ένα νόμο που θα ανταποκρίνονταν καλύτερα στις νέες αυτές συνθήκες της χώρας. Κατά τη διάρκεια των ετών αυτών εισήχθη στην ελληνική έννομη τάξη ο Αστικός Κώδικας (Α.Κ.) από το 1946 και το εφαρμοζόμενο σύστημα της μερικής διάσπασης της κληρονομιάς αντικαταστάθηκε από της αρχή της ενότητας αυτής μες την υπαγωγή της στο δίκαιο της ιθαγένειας του κληρονομούμενου υπό τις προβλέψεις του άρθρου 28. Στην ανάγκη αναθεώρησης και κωδικοποίησης του συστήματος της φορολογίας κληρονομιών συνετέλεσαν και άλλοι παράγοντες όπως η μείωση της αγοραστικής δύναμης του ελληνικού νομίσματος το οποίο σήμαινε πως το ήδη ισχύον φορολογικό σύστημα καθίσταντο ιδιαίτερος επιβαρυντικός για τους κληρονόμους. Σε κάθε περίπτωση, παρά το γεγονός πως η νομοθετική αυτή κίνηση του 1973 είναι αρκετά αξιόλογη, οι διατάξεις του Ν.Δ. 118/1973 υπέστησαν, όπως όλοι οι φορολογικοί νόμοι πλήθος τροποποιήσεων και ίσχυσαν μέχρι και τις 21/11/2001.

Κατά το 2001 με την κωδικοποίηση του Ν. 2961/2001<sup>22</sup> με τίτλο «Κύρωση του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικών και Κερδών από Λαχεία», που δημοσιεύτηκε στο ΦΕΚ 266/22-11-2001, τεύχος Α΄

---

<sup>19</sup> Νόμος 1641/1919 Περί Φορολογίας των Κληρονομιών, Δωρεών, Προικών και Κερδών Λαχείων. Ανακτήθηκε από τον ιστότοπο: [www.et.gr](http://www.et.gr)

<sup>20</sup> Πηγή: Ν.Δ. υπ' αριθ. 118 «Περί Κωδικός φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, προικών και κερδών εκ λαχείων». Ανακτήθηκε από τον ιστότοπο: [www.e-forologia.gr](http://www.e-forologia.gr)

<sup>21</sup> Πηγή: Άρθρο του Φωτόπουλου, Ι. «Εισαγωγή στη Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών και Γονικών Παροχών» στο Περιοδικό Ηλεκτρονικός Λογιστής» τεύχος 1/2010. Ανακτήθηκε από τον ιστότοπο: <http://www.logistis.gr>

<sup>22</sup> Νόμος 2961/2001 με τίτλο «Κύρωση του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικών και Κερδών από Λαχεία» Ανακτήθηκε από τον ιστότοπο: [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)



προήλθαν αναρίθμητες μεταβολές, τόσο στο ουσιαστικό όσο και στο διαδικαστικό τμήμα των προηγούμενων νομοθεσιών. Μεταγενέστερες αλλαγές στη φορολογία θεμάτων κληρονομιάς επέρχονται με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 2 του Ν. 3634/2008<sup>23</sup> η ισχύς των οποίων άρχισε από 13.12.2007 και μετά, όπου ανατράπηκε εκ βάθρων όλο το νομικό καθεστώς των φορολογιών κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών (προικίων) που ίσχυε από το έτος 1919 (Φωτόπουλος, 2013) και του Ν. 3815/2010<sup>24</sup> όπου η εφαρμογή του είχε ως αποτέλεσμα σε πολλά σημεία την επαναφορά τον νομικού καθεστώτος που επικρατούσε πριν την εφαρμογή του Ν. 3634/2008.

Τέλος, σήμερα ισχύει και εφαρμόζεται ο Ν. 4484/2017<sup>25</sup> άρθρο 15 «Τροποποίηση του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικίων και Κερδών από Τυχερά Παίγνια», όπου μαζί με τους δύο παραπάνω νεότερους Νόμους 2961/2001 και 3634/2008 θα αναλυθούν εκτενέστερα στα επόμενα κεφάλαια της πτυχιακής εργασίας.

Παρακάτω παρατίθεται ο πίνακας 2 όπου καταγράφονται συνοπτικά οι νόμοι θεμάτων Φορολογίας Κεφαλαίου, Κληρονομιών, Δωρεών και Γονικών Παροχών που ίσχυσαν ιστορικά και ισχύουν στην Ελλάδα:

**Πίνακας 2 – Πίνακας Νόμων Φορολογίας Κεφαλαίου, Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών στην Ελλάδα**

A/A	Νόμος	Θέμα
1.	Ν.Δ. υπ' αριθ. 118	«Περί Κωδικός φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, προικίων και κερδών εκ λαχείων»
2.	Νόμος 15 <sup>15</sup> Αυγούστου 1836	Φόρος περί Κληρονομιών με τη μορφή Τέλους Χαρτοσήμου Άρθρο 29 παράγραφος 11

<sup>23</sup> Νόμος 3634/2008 Κατάργηση φόρου κληρονομιών και γονικών παροχών Κατάργηση φόρου κληρονομιών και γονικών παροχών – Απαλλαγή πρώτης κατοικίας - Ενιαίο τέλος ακινήτων - Αντιμετώπιση λαθρεμπορίου καυσίμων και άλλες διατάξεις. Πρατήρια Υγρών Καυσίμων - Καύσιμα. Ανακτήθηκε από τον ιστότοπο: [www.e-nomothesia.gr](http://www.e-nomothesia.gr)

<sup>24</sup> Νόμος 3815/2010 Τροποποίηση του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικίων και Κερδών από Λαχεία και του Εθνικού Τελωνειακού Κώδικα. Ανακτήθηκε από τον ιστότοπο: [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)

<sup>25</sup> Νόμος 4484/2017 - ΦΕΚ 110/Α/1-8-2017 Άρθρο 15 «Τροποποίηση του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικίων και Κερδών από Τυχερά Παίγνια» Ανακτήθηκε από τον ιστότοπο: [www.e-nomothesia.gr](http://www.e-nomothesia.gr)

Α/Α	Νόμος	Θέμα
3.	Νόμος 1641/1919	Περί Φορολογίας των Κληρονομιών, Δωρεών, Προικών και Κερδών Λαχείων
4.	Νόμος 2961/2001	«Κύρωση του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικών και Κερδών από Λαχεία»
5.	Νόμος 3391/1909	Περί Φορολογίας Κληρονομιών, Κληροδοσιών και αιτιών Θανάτου
6.	Νόμος 3634/2008	Κατάργηση φόρου κληρονομιών και γονικών παροχών Κατάργηση φόρου κληρονομιών και γονικών παροχών – Απαλλαγή πρώτης κατοικίας - Ενιαίο τέλος ακινήτων - Αντιμετώπιση λαθρεμπορίου καυσίμων και άλλες διατάξεις. Πρατήρια Υγρών Καυσίμων - Καύσιμα
7.	Νόμος 3815/2010	Τροποποίηση του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικών και Κερδών από Λαχεία και του Εθνικού Τελωνειακού Κώδικα
8.	Νόμος 4484/2017 (ΦΕΚ 110/Α/1-8-2017 Άρθρο 15)	«Τροποποίηση του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια»

## **2. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2<sup>ο</sup>: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ, ΔΩΡΕΩΝ, ΓΟΝΙΚΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ, ΠΡΟΙΚΩΝ & ΚΕΡΔΩΝ ΑΠΟ ΛΑΧΕΙΑ ΚΑΤΑ ΤΙΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ (Ν. 2961/2001)**

### **2.1. Εισαγωγή κεφαλαίου**

Ο Ν. 2961/2001 (ΦΕΚ 266 Τ.Α'/ 22.11.2001) αποτελεί το τελευταίο νομοθέτημα που αφορά τη φορολογία κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από λαχεία. Δεν πρόκειται για ένα νέο φορολογικό νόμο, αλλά για μια νομοθετική κωδικοποίηση της υφιστάμενης νομοθεσίας (για λόγους χρηστικότητας), γι' αυτό το λόγο και κατά βάση ακολουθήθηκε η δομή και η αρίθμηση του βασικού νομοθετήματος.

Γενικότερα ο κώδικας φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από λαχεία<sup>26</sup> είναι διατυπωμένος σε 122 άρθρα και διαιρείται σε δύο μέρη:

- Το πρώτο μέρος (άρθρα 1 - 60) περιλαμβάνει τις ουσιαστικές διατάξεις και διαιρείται σε τέσσερα τμήματα (άρθρα 1 – 33 φορολογία κληρονομιών, άρθρα 34 – 45 φορολογία δωρεών και γονικών παροχών, άρθρα 46 - 57 φορολογία προϊκών και άρθρα 58 – 60 φορολογία κερδών από λαχεία).
- Το δεύτερο μέρος (άρθρα 61 – 122) περιλαμβάνει τις διαδικαστικές διατάξεις και διαιρείται σε τέσσερα τμήματα (άρθρα 61 – 84 φορολογία κληρονομιών, άρθρα 85 – 90 φορολογία δωρεών, γονικών παροχών και προϊκών, άρθρα 91 – 98 φορολογία κερδών από λαχεία και άρθρα 99 – 122 γενικές διατάξεις καθολικής εφαρμογής για όλες τις φορολογίες).

---

<sup>26</sup> Πηγή: Μάθημα «Φορολογία Κεφαλαίου», Νεονάκη Μ. Φ. (Μάρτιος 2012). Ανακτήθηκε από τον ιστότοπο: <https://eclass.teicrete.gr>

## **2.2. Γενικές διατάξεις Ν. 2961/2001**

Κατά το άρθρο 1 του Ν. 2961/2001 (ΦΕΚ 266 Τ.Α'/22.11.2001)<sup>27</sup> η επιβολή του φόρου έχει δύο παραγράφους:

1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον παρόντα νόμο.
2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο.

### **2.2.1. Φορολογία περιουσιών που αποκτώνται αιτία θανάτου**

Κατά το άρθρο 2 του Ν. 2961/2001 κτήση περιουσίας μπορεί να προέλθει αιτία θανάτου από λόγους που μπορεί να είναι από:

- α) *Κληρονομία, κληροδοσία.*
- β) *Γέννηση.*
- γ) *Σύμβαση ασφάλισης ζωής του κληρονομουμένου, εφόσον δεν ορίζονται στο ασφαλιστήριο οι δικαιούχοι.*
- δ) *Αυτασφάλιση του κληρονομουμένου, εφ' όσον αυτή δεν προβλέπεται από νόμο.*
- ε) *Συνένωση επικαρπίας ακινήτων ή κινητών γενικά πραγμάτων με την ψιλή κυριότητα, λόγω θανάτου του επικαρπωτή, όταν η κτήση ή μεταβίβαση με επαχθή αιτία της ψιλής κυριότητας αυτών και η κτήση της επικαρπίας με επαχθή αιτία ή παρακράτησή τους έγιναν από 2 Απριλίου 1980.*

*Στις περιπτώσεις αυτές θεωρείται, ότι:*

- α) *Η επικαρπία περιέρχεται στον ψιλό κύριο από τον επικαρπωτή αιτία θανάτου ή κληροδοσίας και η αξία αυτής προσδιορίζεται σε ποσοστό της αξίας της πλήρους κυριότητας κατά το χρόνο θανάτου του επικαρπωτή και ανάλογα με την ηλικία αυτού κατά το χρόνο τούτο, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 15.*

---

<sup>27</sup> Νόμος 2961/2001 (ΦΕΚ 266 Τ.Α'/ 22.11.2001) με τίτλο «Κύρωση του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικιών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια» Ανακτήθηκε από τον ιστότοπο: [www.et.gr](http://www.et.gr)

β) *Η μη μεταγραφή της αποδοχής κληρονομίας ή κληροδοσίας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 1193 του Αστικού Κώδικα, δεν εμποδίζει την επιβολή του φόρου κατά τις διατάξεις του παρόντος νόμου.*

γ) *Οι προβλεπόμενες από τον Αστικό Κώδικα προθεσμίες αποποίησης της κληρονομίας και η αποδοχή της κληρονομίας με το ευεργέτημα της απογραφής, δεν αποτελούν λόγο διάφορης εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος νόμου.*

Η κληρονομιά ορίζεται «ως το σύνολο της κινητής και ακίνητης περιουσίας που μεταβιβάζεται στους κληρονόμους λόγω θανάτου του αποβιώσαντος και η οποία περιλαμβάνει δικαιώματα και υποχρεώσεις και συγκεκριμένα όλα τα οικονομικά αγαθά και νομικές καταστάσεις με οικονομική αξία, συμπεριλαμβανομένων της νομής, κατοχής, πνευματικών δικαιωμάτων ευρεσιτεχνίας και αδειών που προβλέπονται για ορισμένα κλειστά επαγγέλματα». Κληροδοσία από την άλλη πλευρά είναι, η «μεταβίβαση περιουσίας όπως ορίζεται από διαθήκη σε κάποιον χωρίς αυτός να είναι και κληρονόμος. Η μεταβίβαση αυτή πραγματοποιείται αιτία θανάτου του κληρονομούμενου». Τέλος, ο τρόπος ορίζεται ως η διάταξη της διαθήκης που επιτάσσει τον κληρονόμο ή κληροδόχο σε συγκεκριμένη παροχή (Φωτόπουλος, 2002).

Κατά το άρθρο 3 του υπό μελέτη Ν. 2961/2001 η περιουσία που προέρχεται από κληρονομιά και υποβάλλεται σε φόρο είναι η κάτωθι:

➤ *Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς.*

➤ *Η κείμενη στην αλλοδαπή ενσώματη ή ασώματη κινητή περιουσία Έλληνα υπηκόου, που έχει την κατοικία του οπουδήποτε, καθώς και αλλοδαπού που έχει την κατοικία του στην Ελλάδα, με την επιφύλαξη της εφαρμογής της διάταξης της περίπτωσης ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 25.*

Όπως ήδη αναφέρθηκε, η περιουσία μπορεί να είναι κινητή ή και ακίνητη. Κατά το άρθρο 3 του ίδιου νόμου, ως κινητή περιουσία που βρίσκεται στην Ελλάδα θεωρείται:

➤ *Τα πλοία που είναι γραμμένα στα ελληνικά νηολόγια καθώς και τα αεροσκάφη που είναι γραμμένα στα ελληνικά μητρώα αεροσκαφών.*

➤ *Η επωνυμία, ο τίτλος και η φήμη επιχείρησης ή επαγγέλματος που ασκούνται στην Ελλάδα.*

- *Τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας και τα εμπορικά σήματα, που είναι καταχωρημένα στην Ελλάδα.*
- *Τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας καθώς και τα δικαιώματα για τη χρησιμοποίηση συγγραφικού υλικού, διπλώματος ευρεσιτεχνίας ή εμπορικού σήματος, εφόσον δύνανται να ασκηθούν στην Ελλάδα.*
- *Οι μετοχές, οι ιδρυτικοί τίτλοι και τα εταιρικά μερίδια των κάθε φύσεως εταιριών που εδρεύουν στην Ελλάδα.*
- *Οι ενοχικές αξιώσεις που είναι εξασφαλισμένες με υποθήκη σε ακίνητα ή πλοία ή αεροσκάφη, εφόσον αυτά βρίσκονται κατά τους ανωτέρω ορισμούς στην Ελλάδα.*
- *Οι αξιώσεις που απορρέουν από συμβάσεις για τα ανωτέρω ακίνητα ή πλοία ή αεροσκάφη.*
- *Οι οποιεσδήποτε ενοχικές αξιώσεις, που είναι απαιτητές στην Ελλάδα.*
- *Οι ενοχικές αξιώσεις που απορρέουν από συμβάσεις, οι οποίες έχουν καταρτισθεί στην Ελλάδα μεταξύ Ελλήνων υπηκόων.*
- *Οι κάθε φύσεως απαιτήσεις, εξασφαλισμένες ή μη, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο ασώματης κινητής περιουσίας, εφόσον ο αποβιώσας είχε την κατοικία του στην Ελλάδα κατά το χρόνο του θανάτου του.*
- *Τα τραπεζογραμμάτια και κάθε άλλο είδος χρημάτων, που αποτελούν νόμιμο μέσο πληρωμής στον τόπο της έκδοσής τους, καθώς και οι επιταγές στον κομιστή, εφόσον αυτά βρίσκονται στην Ελλάδα κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου.*
- *Τα κάθε φύσεως κινητά, εφόσον αυτά βρίσκονται στην Ελλάδα κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου.*

Επίσης, στην κληρονομιά περιλαμβάνονται και οι τίτλοι και οι αξίες, των οποίων τα εισοδήματα περιήλθαν στον αποβιώσαντα ή τους οποίους χρησιμοποίησε για τη διενέργεια συναλλακτικών πράξεων κατά το έτος που προηγούνταν του θανάτου του, καθώς και το προϊόν εκποίησης κινητού περιουσιακού στοιχείου που διενήργησε ο κληρονομούμενος κατά την τελευταία τριετία πριν το θάνατό του, ή πενταετία, αν επρόκειτο για ακίνητο. Για την εκτίμηση της αξίας του προϊόντος της εκποίησης του ακινήτου, λαμβάνεται υπόψη η αντικειμενική του αξία, όταν αυτό βρίσκεται σε περιοχή που υφίστανται το σύστημα υπολογισμού αντικειμενικών αξιών (Φωτόπουλος, 2002).

➤ Ως τίμημα από την εκποίηση του ακινήτου λαμβάνεται η αντικειμενική αξία αυτού ή, αν πρόκειται για ακίνητο που βρίσκεται σε περιοχή όπου δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα, η αξία αυτού όπως προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9, εφ' όσον οι αξίες αυτές είναι μεγαλύτερες του τιμήματος που αναγράφεται στο συμβολαιογραφικό έγγραφο.

Ως τίμημα από την εκποίηση μετοχών και λοιπών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο τίτλων κινητών αξιών και συμμετοχών σε εταιρίες ή συνεταιρισμούς, για τα οποία έχει συνταχθεί συμβολαιογραφικό ή ιδιωτικό έγγραφο από τον κληρονομούμενο, λαμβάνεται η αξία που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 12 εφ' όσον είναι μεγαλύτερη του αναγραφόμενου στα ως άνω έγγραφα τιμήματος.

➤ Δεν υποβάλλεται σε φόρο η αποζημίωση από ατύχημα, που καταβάλλεται στους νόμιμους δικαιούχους συνεπεία θανάτου του θύματος.

Επιπλέον κατά το άρθρο 4 του υπό μελέτη Ν. 2961/2001 συνυπολογίζονται και οι δωρεές, γονικές παροχές και προίκες. Πιο συγκεκριμένα *«στην κτήση αιτία θανάτου συνυπολογίζονται οι δωρεές εν ζωή ή αιτία θανάτου, οι γονικές παροχές και οι προίκες του κληρονομούμενου προς τον κληρονόμο ή κληροδόχο, εφ' όσον η φορολογική υποχρέωση γι' αυτές γεννήθηκε σε χρόνο που το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 102. Για το συνυπολογισμό των κτήσεων αυτών λαμβάνεται υπόψη η αξία που είχε υπαχθεί σε φόρο κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης αυτών και όχι τα απαλλασσόμενα ποσά»*.

### **2.2.2. Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης**

Σύμφωνα με το άρθρο 6 του Ν. 2961/2001 η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου. Σε περίπτωση κήρυξης προσώπου άφαντου, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο δημοσίευσης από τον τύπο της τελεσιδίκης απόφασης, που κηρύσσει την αφάνεια.

Κατ' εξαίρεση, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται:

α) Κατά το χρόνο πλήρωσης της αίρεσης ή λήξης της προθεσμίας, όταν το δικαίωμα του κληρονόμου ή κληροδόχου ή η κτήση στοιχείων κληρονομίας ή κληροδοσίας εξαρτάται από αναβλητική και όχι καθαρά εξουσιαστική αίρεση ή προθεσμία. Αν τα αντικείμενα περιέλθουν στη νομή του δικαιούχου πριν από την πλήρωση της αίρεσης ή τη λήξη της προθεσμίας, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο αυτόν.

β) Κατά το χρόνο της με οποιονδήποτε τρόπο λήξης της επιδικίας, όταν τα αντικείμενα της κτήσης είναι κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου επίδικα και ο δικαιούχος δεν έχει τη νομή αυτών. Αν αυτά περιέλθουν στη νομή του δικαιούχου πριν από τη λήξη της επιδικίας, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο αυτόν.

γ) Κατά το χρόνο της με οποιονδήποτε τρόπο λήξης της επιδικίας, όταν το δικαίωμα του κληρονόμου ή κληροδόχου κατέστη επίδικο, κατόπιν αμφισβήτησής του από οποιονδήποτε ενδιαφερόμενο και ο κληρονόμος ή κληροδόχος δεν έχει τη νομή των αντικειμένων της κτήσης. Αν τα αντικείμενα περιέλθουν στη νομή του κληρονόμου ή κληροδόχου που αξιώνει το δικαίωμα, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο αυτόν.

δ) Κατά το χρόνο συμβιβασμού, όταν αυτός που αξιώνει κληρονομικό δικαίωμα έλαβε συμβιβαστικά μέρος της κληρονομικής περιουσίας ή άλλη οποιασδήποτε φύσης αποζημίωση και σε αντάλλαγμα παραιτήθηκε από την αξίωσή του στην κληρονομία.

ε) Κατά το χρόνο της συνένωσης της επικαρπίας με την ψιλή κυριότητα, όταν αντικείμενο της κτήσης είναι η ψιλή κυριότητα, εκτός από τις περιπτώσεις της παραγράφου 5 του άρθρου 16.

στ) Κατά το χρόνο καθορισμού του ποσού ή του αντικειμένου των κληροδοτημάτων των άρθρων 1972, 1973 και 1974 του Α.Κ.

ζ) Κατά το χρόνο εκπλήρωσης από το βεβαρημένο της υποχρέωσης, όταν ο κληρονομούμενος υποχρεώνει τον κληρονόμο ή τον κληροδόχο σε παροχή, χωρίς να προσπορίζει σε άλλον δικαίωμα στην παροχή αυτή (Α.Κ. 1715).

η) Κατά το χρόνο της αποποίησης της κληρονομίας ή κληροδοσίας, γι' αυτόν που έγινε δικαιούχος εξαιτίας αυτής της αποποίησης.

θ) Κατά το χρόνο της εισόδου στην κληρονομία των περιουσιακών στοιχείων που εισέρχονται σε αυτή μετά το θάνατο του κληρονομούμενου.



ι) Κατά το χρόνο καταβολής του τιμήματος για τα κτήματα που απαλλοτριώνονται αναγκαστικά ή κατά το χρόνο άρσης της απαλλοτρίωσης, εφόσον η απαλλοτρίωση κηρύχθηκε πριν από την κτήση. Θεωρούνται ως αναγκαστικά απαλλοτριωμένα και τα ρυμοτομούμενα ακίνητα από την έκδοση του οικείου διατάγματος.

ια) Κατά το χρόνο της οριστικής ρύθμισης των έννομων σχέσεων που απορρέουν από προσύμφωνο μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων από τον κληρονομούμενο. Το ίδιο ισχύει και σε παραχώρηση με εργολαβικό προσύμφωνο ακινήτου για ανοικοδόμηση.

ιβ) Κατά το χρόνο απόδοσης από το Κράτος των κτημάτων που έχουν καταληφθεί από αυτό ως εγκαταλειμμένα, καθώς και αυτών που τελούν υπό μεσεγγύηση, ως ανήκοντα σε υπηκόους εχθρικών κρατών, εφ' όσον αυτά πριν από την κτήση είχαν καταληφθεί ως εγκαταλειμμένα ή είχαν τεθεί υπό μεσεγγύηση.

ιγ) Κατά το χρόνο άρσης της απαγόρευσης, εφ' όσον πριν από την κτήση έχει απαγορευθεί με νόμο η εκποίηση των κτημάτων ή η σύσταση εμπράγματων δικαιωμάτων σε αυτά.

ιδ) Κατά το χρόνο που θα γίνει δυνατή η είσπραξη του υπολοίπου του ποσού των απαιτήσεων της διάταξης της παραγράφου 2 του άρθρου 11 που δηλώνονται ως εν μέρει εισπράξιμες.

ιε) Κατά το χρόνο είσπραξης, προκειμένου για δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας, καθώς και δικαιώματα για χρησιμοποίηση συγγραφικού υλικού, δίπλωμα ευρεσιτεχνίας ή εμπορικό σήμα.

ιστ) Κατά το χρόνο δημοσίευσης της απόφασης του δικαστηρίου που εγκρίνει τη λογοδοσία, προκειμένου για την περιουσία της αλλοδαπής, η οποία φορολογείται στην Ελλάδα. Αν τα αντικείμενα περιέλθουν στη νομή του δικαιούχου πριν από τη δημοσίευση της απόφασης, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο αυτόν.

ιζ) Κατά το χρόνο λήξης της δικαστικής εκκαθάρισης της κληρονομίας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1913 έως και 1922 του Α.Κ.

ιη) Κατά το χρόνο λήξης της πτωχευτικής διαδικασίας, σε περίπτωση θανάτου του πτωχεύσαντα. Για τα κληρονομαία στοιχεία που μεταβιβάζονται κατά τη διάρκεια της διαδικασίας της πτώχευσης επιδίδεται δήλωση και καταβάλλεται ο φόρος που αναλογεί. Μετά το τέλος της πτωχευτικής διαδικασίας, γίνεται οριστική εκκαθάριση του φόρου σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 100.

*ιθ) Κατά το χρόνο απόδοσης ή παραχώρησης των ακινήτων ή καταβολής του χρηματικού ανταλλάγματος σε δικαιούχους κληρονόμους πολιτικού πρόσφυγα κατά τις διατάξεις του Ν. 1540/1985 (ΦΕΚ 67 Α'). Αντικείμενο φορολογίας, στην περίπτωση αυτή, είναι το ακίνητο που αποδίδεται ή παραχωρείται ή το χρηματικό ανάλλαγμα, μείον το ποσό της εισφοράς.*

Εν κατακλείδι ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, όπως αναφέρθηκε εκτενώς στα παραπάνω άρθρα, μπορεί να διαφοροποιηθεί σε χρόνο μεταγενέστερο του οριζόμενου. Για την άσκηση αυτού του δικαιώματος, ο υπόχρεος σε φόρο θα πρέπει να υποβάλλει αίτηση και μάλιστα πριν ο λόγος που δικαιολογεί την διαφοροποίηση του χρόνου γένεσης της υποχρέωσης πάψει να υφίσταται και σε χρόνο που εξακολουθεί να ισχύει ο λόγος αυτός, και οπωσδήποτε μέσα σε μια πενταετία, όπως ορίζεται από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της σχετικής δήλωσης και πριν τη γνωστοποίηση της πράξης για την επιβολή του φόρου (Τότσης, 2003).

Πάντως, επιτρέπεται η νομική οδός σε περίπτωση που αμφισβητείται η απόφαση του εφόρου της Δ.Ο.Υ. για τον καθορισμό του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.

### **2.2.3. Προσδιορισμός – Εκτίμηση αξίας αντικειμένων που υπάγονται σε φορολόγηση**

Κατά το άρθρο 9 του Ν. 2961/2001 ως αξία των αντικειμένων της κτήσης, για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά το χρόνο της γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με όσα ορίζονται ειδικότερα στα άρθρα 10 έως και 18.

Η **αγοραία αξία**, προκύπτει από την σύγκριση των ακινήτων που κληρονομήθηκαν με άλλα ομοειδή σε παραπλήσιες περιοχές, τα οποία μεταβιβάστηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής. Όταν όμως δεν είναι εφικτή η πρόσβαση στα παραπάνω στοιχεία, αλλά και όταν αυτά βρεθούν και κριθούν ελλιπή και μη συγκρίσιμα, τότε αναζητείται κάθε άλλο αποδεικτικό μέσο για την εκτίμηση της αγοραίας αξίας (Φωτόπουλος 2002).

Επίσης όταν αποκτώνται ακίνητα ή κινητά (με εξαίρεση χρηματικά ποσά, καταθέσεις, απαιτήσεις και παροχές), αν η φορολογική δήλωση γι' αυτά υποβληθεί μετά την πάροδο τριών (3) ετών από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, για τον υπολογισμό του φόρου λαμβάνεται υπόψη η αξία αυτών και οι φορολογικές κλίμακες που ισχύουν κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης. Αν εκδοθεί πράξη επιβολής φόρου από τον προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας μετά την πάροδο τριετίας από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης για τα περιουσιακά στοιχεία του προηγούμενου εδαφίου, εφ' όσον δεν έχει υποβληθεί γι' αυτά δήλωση από τον υπόχρεο μέχρι την έκδοση της πράξης, για τον υπολογισμό του φόρου λαμβάνεται υπόψη η αξία αυτών και οι φορολογικές κλίμακες που ισχύουν κατά το χρόνο έκδοσης της πράξης. Στις περιπτώσεις αυτές επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι και τα πρόστιμα που προβλέπονται από την κείμενη νομοθεσία.

Επιπλέον κατά το άρθρο 10 η αξία των ακινήτων προσδιορίζεται και μέσω της **αντικειμενικής αξίας**. Όπου:

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

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

Κατά την άποψη του Τότση (2010) η αντικειμενική αξία των ακινήτων προσδιορίζεται με βάση τη γεωγραφική ζώνη και τα οικοδομικά τετράγωνα, σε συνάρτηση με το είδος του ακινήτου, όπως διαμέρισμα, μονοκατοικία, κατάστημα, αγρόκτημα κτλ. Οι προκαθορισμένες αυτές τιμές επηρεάζονται από ένα πλήθος παραγόντων που διαμορφώνουν την αξία των ακινήτων, όπως η συγκεκριμένη θέση του στο οικοδομικό τετράγωνο, η ηλικία του κτίσματος, ο όροφος που στεγάζεται το ακίνητο, ενώ για τα εμπορικά καταστήματα, τέτοιοι καθοριστικοί παράγοντες είναι η εμπορικότητα του σημείου και η χωρητικότητα του υπογείου και της αποθήκης.

Παράλληλα, το μικτό σύστημα είναι ο τρόπος υπολογισμού του φόρου που προκύπτει από μεταβίβαση ακινήτων αιτία θανάτου του κληρονομούμενου, σε περιοχές που δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα αξιών. Πιο συγκεκριμένα:

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

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

β) Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας του οικοπέδου ή γηπέδου, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 9 και της ενότητας Α' του άρθρου αυτού.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται σταδιακά, για τις περιοχές της προηγούμενης παραγράφου, ζώνες με αξία γης και συντελεστές αυξομείωσής τους, οι οποίοι προσδιορίζουν τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του οικοπέδου ή γηπέδου, όπως σχήμα, δυνατότητα εκμετάλλευσης και άλλα, ώστε να υπολογίζεται αντικειμενικά και η αξία γης. Στις περιπτώσεις αυτές δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 και της ενότητας Α' του άρθρου αυτού.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται:

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

β. Ο χρόνος έναρξης ισχύος των διατάξεων της ενότητας αυτής σε ολόκληρη τη χώρα ή κατά περιοχές, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια σχετική με την εφαρμογή τους.

Κατά τη μεταβίβαση ακινήτων σε περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, η φορολογητέα αξία προσδιορίζεται από την αξία

των κτισμάτων και του οικοπέδου, όπως αυτές καθορίζονται κατά το χρόνο της μεταβίβασης από τις περί αντικειμενικού προσδιορισμού διατάξεις της ενότητας αυτής.

Οι δηλώσεις φόρου κληρονομιών, υποβάλλονται με τα οικεία φύλλα υπολογισμού της αξίας των κτισμάτων από τους υπόχρεους σε δήλωση, σύμφωνα με τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου.

Ο οικείος φόρος που βεβαιώνεται ή καταβάλλεται, κατά περίπτωση, με την υποβολή της δήλωσης, υπολογίζεται επί της αντικειμενικής αξίας των κτισμάτων και επί της αξίας του οικοπέδου.

Αν ο υπόχρεος δεν αποδεχθεί την αξία του ακινήτου, όπως προκύπτει με την εφαρμογή των διατάξεων της ενότητας αυτής, μπορεί μέσα σε προθεσμία εξήντα (60) ημερών από την κοινοποίηση του φύλλου ελέγχου ή της πράξης, που αφορά την αγοραία αξία του οικοπέδου, να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου για τη φορολογητέα αξία του κτίσματος, σύμφωνα με τις διατάξεις της ενότητας Β' αυτού του άρθρου και για την αγοραία αξία του οικοπέδου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 80.

Για κάθε θέμα που δεν ρυθμίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 4 έως και 7 της ενότητας αυτής εφαρμόζονται οι οικείες διατάξεις του παρόντος νόμου καθώς και οι διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.

Σημαντικό είναι να αναφερθεί ότι και η επικαρπία υπόκειται σε φόρο όταν αυτή διαχωρίζεται από την ψιλή κυριότητα, για τον υπολογισμό του οποίου η χρήση ταυτίζεται με την οίκηση, όχι όμως και με την ταυτόχρονη χρήση με τον κύριο ή την συνοίκηση με αυτόν. Η αξία της επικαρπίας υπολογίζεται σε ποσοστό της αξίας της πλήρους κυριότητας, στο χρόνο δημιουργίας της φορολογικής υποχρέωσης. Αν η επικαρπία μεταβιβαστεί στον ψιλό κύριο, ο φόρος υπολογίζεται στην αξία της πλήρους κυριότητας, αφού αφαιρεθεί το μέρος της αξίας που αντιστοιχεί στο τμήμα για το οποίο φορολογείται ο ψιλός κύριος. Κατά τον ίδιο τρόπο σύμφωνα με τον Σιωμόπουλο (2001) και συναρτήσει της ηλικίας του επικαρπωτή, υπολογίζεται και η αξία σε περίπτωση μεταβίβασης με χαριστική αιτία ή λόγω θανάτου του δικαιώματος άσκησης της επικαρπίας σε άλλο πρόσωπο για αόριστο διάστημα.

Επιπλέον κατά το άρθρο 16 του ίδιου νόμου η αξία και τρόπος φορολογίας ψιλής κυριότητας προσδιορίζεται ως εξής:

1. Η ψιλή κυριότητα ακινήτων υποβάλλεται σε φόρο κατά το χρόνο της συνένωσης με αυτήν της επικαρπίας και ο φόρος υπολογίζεται επί της αξίας της πλήρους κυριότητας, κατά το χρόνο αυτόν, με την επιφύλαξη της εφαρμογής των διατάξεων της περίπτωσης ε' της παραγράφου 5. Τυχόν βελτιώσεις που έγιναν, για τις οποίες δημιουργείται υποχρέωση καταβολής αποζημίωσης από τον ψιλό κύριο, δεν υπολογίζονται κατά τον καθορισμό της αξίας της πλήρους κυριότητας.

2. Αν η ψιλή κυριότητα ακινήτων μεταβιβασθεί και πάλι λόγω κληρονομίας ή κληροδοσίας, δωρεάς, γονικής παροχής και προίκας πριν από την επάνοδο σε αυτήν της επικαρπίας, δεν οφείλεται φόρος για τη μεταβίβαση αυτή. Κατά τη συνένωση της επικαρπίας στην κυριότητα ο τότε ψιλός κύριος υπόκειται στο φόρο της κτήσης αιτία θανάτου, ο οποίος υπολογίζεται στην αξία της πλήρους κυριότητας κατά το χρόνο αυτόν και με βάση τη συγγενική του σχέση με τον αρχικά κληρονομηθέντα κατά το διαχωρισμό της επικαρπίας από την ψιλή κυριότητα. Στην περίπτωση όμως, που με βάση τη συγγενική αυτού σχέση με αυτόν από τον οποίο περιήλθε η επικαρπία, αναλογεί μεγαλύτερος φόρος, τότε οφείλεται ο μεγαλύτερος αυτός φόρος. Τυχόν βελτιώσεις που έγιναν, δεν υπολογίζονται κατά τον καθορισμό της αξίας της πλήρους κυριότητας.

3. Σε περίπτωση διανομής ακινήτων που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, επί των οποίων έχει διαχωρισθεί από τον κληρονομούμενο η επικαρπία από την κυριότητα και δεν έχει φορολογηθεί η ψιλή κυριότητα, κατ' εφαρμογή της περίπτωσης ε' της παραγράφου 5, εφ' όσον διατηρούνται στα ακίνητα που προέρχονται από τη διανομή τα ίδια δικαιώματα επικαρπωτή και ψιλού κυρίου, εξακολουθεί να αναβάλλεται η φορολογία μέχρι να επανέλθει η επικαρπία στην κυριότητα, με περαιτέρω εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 2.

Τα αυτά ισχύουν και σε ανταλλαγή οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου που αποκτήθηκε αιτία θανάτου, στο οποίο έχει διαχωρισθεί από τον κληρονομούμενο η επικαρπία από την κυριότητα και δεν έχει φορολογηθεί η ψιλή κυριότητα, εφ' όσον στο εισερχόμενο νέο στοιχείο στη θέση του ανταλλασσόμενου κληρονομιαίου στοιχείου διατηρούνται τα ίδια δικαιώματα επικαρπωτή και ψιλού κυρίου.

4. Σε περίπτωση παραχώρησης ακινήτου με αντιπαροχή, που έχει αποκτηθεί αιτία θανάτου, επί του οποίου έχει διαχωρισθεί από τον κληρονομούμενο η επικαρπία από την κυριότητα και δεν έχει φορολογηθεί η ψιλή κυριότητα, με την επιφύλαξη της εφαρμογής της περίπτωσης ια' του άρθρου 7, διατηρούνται δε τα ίδια δικαιώματα επικαρπωτή και ψιλού

κυρίου στα κτίσματα που έχουν ανεγερθεί, τα οποία αναλογούν στα ποσοστά οικοπέδου που παρακρατήθηκαν από τους κληρονόμους, εξακολουθεί να αναβάλλεται η φορολογία μέχρι την επάνοδο της επικαρπίας στην κυριότητα. Σε αυτή την περίπτωση ο τότε κύριος θα υπαχθεί σε φόρο αιτία θανάτου, που υπολογίζεται στην κατά το χρόνο αυτόν αξία της πλήρους κυριότητας των ποσοστών οικοπέδου, που παρακρατήθηκαν, με τα νέα κτίσματα που τους αναλογούν. Κατά τη διενέργεια πράξεων συνένωσης του ακινήτου με όμορα οικόπεδα για ανοικοδόμηση καθώς και μεταβιβάσεων των ποσοστών που συμφωνήθηκαν στον εργολάβο ή σε αυτούς που υποδεικνύονται από αυτόν, δεν οφείλεται φόρος κληρονομίας.

Τέλος σε περίπτωση καταπιστεύματος και κάθε άλλης διάταξης που υποχρεώνει τον κληρονόμο ή κληροδόχο να παραδώσει, από ορισμένο χρονικό σημείο ή γεγονός, σε άλλον την κληρονομία που απέκτησε ή ποσοστό αυτής, ο υπόχρεος σε αποκατάσταση κληρονόμος ή κληροδόχος εξομοιώνεται, για την επιβολή του φόρου, με επικαρπωτή.

#### **2.2.4. Εκπτώσεις χρεών και βαρών**

Κατά το άρθρο 21 του ίδιου νόμου που μελετάτε από την αξία της κληρονομιαιάς περιουσίας και από κάθε μερίδα κατ' αναλογία, εφ' όσον δεν ορίζεται διαφορετικά από το διαθέτη, αναγνωρίζονται τα ακόλουθα ποσά προς έκπτωση:

➤ **Τα βέβαια και εκκαθαρισμένα χρέη** του κληρονομουμένου, που νόμιμα υφίστανται κατά το χρόνο του θανάτου αυτού, τα οποία αποδεικνύονται:

α) Από δημόσιο έγγραφο ή δικαστική απόφαση προγενέστερη του θανάτου του κληρονομουμένου, έστω και αν η απόφαση αυτή τελεσιδίκησε μεταγενέστερα,

β) Από ιδιωτικό έγγραφο το οποίο απόκτησε βέβαιη χρονολογία πριν από το θάνατο του κληρονομουμένου,

γ) Από τα εμπορικά βιβλία του κληρονομουμένου ή των δανειστών αυτού, εφ' όσον αυτά τηρούνται κατά τις διατάξεις των σχετικών νόμων και εφ' όσον πρόκειται για εμπορικά χρέη του αποβιώσαντος.

➤ **Η οφειλή από προίκα του κληρονομουμένου**, εφ' όσον δεν αποδόθηκε η προίκα κατά τη διάρκεια του γάμου.

▪ Προκειμένου για προίκα, διατιμημένη λόγω πώλησης ή σε χρήμα ή κατά τις

διατάξεις των άρθρων 1412 και 1413 του Α.Κ. η οποία συστάθηκε πριν από την 1η Μαΐου 1954, εκπίπτει από την κληρονομία το ποσό αυτής που αναφέρεται στο προικοσύμφωνο αφού πολλαπλασιαστεί επί το λόγο  $T2/T1$  των μέσων ετήσιων τιμαρίθμων καταναλωτή της Εθνικής Στατιστικής Υπηρεσίας Ελλάδος (Ε.Σ.Υ.Ε.) του χρόνου απόδοσης ( $T2$ ) και του χρόνου σύστασης ( $T1$ ).

➤ **Τα χρέη του κληρονομούμενου από φόρους, τέλη ή άλλα δικαιώματα προς το Δημόσιο, Δήμους και Κοινότητες ή Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, έστω και αν ο τίτλος, στον οποίο στηρίζεται η βεβαίωση αυτών, έγινε οριστικός και τελεσίδικος μετά το θάνατο του κληρονομούμενου.**

➤ **Τα χρέη από νοσήλεια:**

- Κατά στους τελευταίους έξι (6) μήνες της ασθένειας του κληρονομούμενου και υφίστανται κατά το θάνατο αυτού.

- Χρέη του κληρονομούμενου που αναγνωρίζονται μόνο με τη διαθήκη, καθώς και κάθε άλλο χρέος προς τους κληρονόμους ή κληροδόχους ή προς ανιόντες, κατιόντες, συζύγους και αδελφούς των κληρονόμων ή κληροδόχων δεν εκπίπτουν.

- Χρέη από την κληρονομηθήσα περιουσία που αποκτά πρόσωπο που δεν συνδέεται με τον κληρονομηθέντα με συγγενικό δεσμό πρώτου ή δεύτερου βαθμού εξ αίματος ή εξ αγχιστείας ή από υιοθεσία και το οποίο ήταν στην οικιακή υπηρεσία του κληρονομηθέντος με έγγραφο ή άτυπη σύμβαση, μετά τη συμπλήρωση του δέκατου τέταρτου έτους της ηλικίας του, μπορεί με αίτηση του υπόχρεου σε φόρο να εκπέσει ποσό ανάλογο με την αμοιβή για τις υπηρεσίες αυτού που αποδεδειγμένα έχει προσφέρει και δεν έχουν ικανοποιηθεί όσο ζούσε ο διαθέτης, εφ' όσον το πρόσωπο αυτό δεν έχει κατά των κληρονόμων απαίτηση. Για την έκπτωση αυτή δεν οφείλεται άλλος φόρος.

Κατά το άρθρο 22 του ίδιου νόμου που μελετάτε αναγνωρίζονται τα ακόλουθα βάρη προς έκπτωση:

α) Τα έξοδα δημοσίευσης της διαθήκης, έκδοσης κληρονομητηρίων και απογραφής της κληρονομίας.

β) Τα έξοδα της δίκης.

γ) Τα έξοδα διαχείρισης και εκκαθάρισης της κτήσης που γίνονται στην αλλοδαπή,



- δ) Τα έξοδα κηδείας του κληρονομουμένου.
- ε) Τα κληροδοτήματα που ορίζονται στο άρθρο 23.

Κληροδοτήματα που εκπίπτουν από το ενεργητικό της κληρονομικής μερίδας του φορολογούμενου, υπέρ του δημοσίου, των δημόσιων φορέων και ιερών μονών, λοιπών δημοτικών και κοινοτικών ιδρυμάτων και νομικών προσώπων και συνδέσμων αυτών, των ταμείων υγείας και των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού σκοπού με έδρα στην ημεδαπή και στην αλλοδαπή υπό τον όρο της αμοιβαιότητας.

Τέλος, ισχύουν και οι ακόλουθες **περιπτώσεις επιμερισμού χρεών** για την αναγνώρισή τους ως εκπεστέα αξία:

- Αναγνωρίζονται προς έκπτωση από την κληρονομιά που υπόκειται σε φορολόγηση χρέη κατ' ειδικό τρόπο υπέρ ακινήτων στην ημεδαπή, όχι όμως και υπέρ ακινήτων στην αλλοδαπή.
- Αναγνωρίζονται προς έκπτωση κατά το τμήμα που αναλογεί, από την κληρονομιά που φορολογείται είτε στην ημεδαπή, είτε στην αλλοδαπή, χρέη ημεδαπής που δεν βαρύνουν κατ' ειδικό τρόπο ακίνητα που βρίσκονται στην Ελλάδα ή στην αλλοδαπή.
- Χρέη που αναγνωρίζονται στην αλλοδαπή και δεν βαρύνουν κατ' ειδικό τρόπο ακίνητα στην Ελλάδα και στην αλλοδαπή, επιμερίζονται κατ' αναλογία με την αξία των κινητών και των ακινήτων στην αλλοδαπή. Δεν εκπίπτει το μέρος του ποσού που υπερβαίνει την αξία των κινητών που υπόκεινται σε φορολογία στην ημεδαπή.
- Αναγνωρίζονται προς έκπτωση χρέη που συνδέονται με ακίνητη περιουσία που ανήκει καθ' ολόκληρο ή τμήμα της στον ψιλό κύριο και στον επικαρπωτή κατ' αντιστοιχία της αξίας της ψιλής κυριότητας και της επικαρπίας, κατά το χρόνο επαγωγής, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στη διαθήκη.
- Σε περίπτωση που η κληρονομιά εμπεριέχει στοιχεία που απαλλάσσονται της φορολογίας, τα χρέη διαχωρίζονται και εκπίπτουν μόνο αυτά που αντιστοιχούν στην αξία των στοιχείων που υπόκεινται σε φορολογία (Φωτόπουλος, 2002).

### **2.2.5. Απαλλαγές από το φόρο**

Ο Ν. 2961/2001 προέβλεπε και αναγνώριζε απαλλαγή από το φόρο για την κτήση της κληρονομιάς, όταν δικαιούχος ορίζεται:

α) Το Δημόσιο, οι Δήμοι, οι Κοινότητες, οι ιεροί ναοί, οι ιερές μονές, οι νομαρχιακές αυτοδιοικήσεις, τα ιδρύματα και λοιπά νομικά πρόσωπα των άρθρων 73 και 74 και οι αμιγείς επιχειρήσεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 1 του άρθρου 75 του Π.Δ. 30/1996 (ΦΕΚ 21 Α'). Επίσης οι δημοτικές και κοινοτικές εταιρίες λαϊκής βάσης κατά τα δύο (2) πρώτα έτη λειτουργίας τους, οι δημοτικές ή κοινοτικές επιχειρήσεις συνεταιριστικού χαρακτήρα για τα πρώτα πέντε (5) έτη λειτουργίας τους, καθώς και τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα με νόμιμη έδρα στην ημεδαπή, τα ταμεία υγείας και τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα υπό τον όρο της αμοιβαιότητας.

β) Τα πολιτικά κόμματα, που έχουν νόμιμα συσταθεί στην Ελλάδα και είναι αναγνωρισμένα από τον Κανονισμό της Βουλής.

δ) Οι αλλοδαποί με τον όρο της αμοιβαιότητας, εφ' όσον προβλέπεται απαλλαγή τους από το φόρο με διεθνείς συμβάσεις. Αν στη νομοθεσία του αλλοδαπού κράτους δεν προβλέπεται πλήρης απαλλαγή, αλλά υπαγωγή σε ελαφρύτερη φορολογία με τον όρο της αμοιβαιότητας, η φορολογητέα στην Ελλάδα κληρονομική μερίδα ή κληροδοσία φυσικού ή νομικού προσώπου, που έχει την ιθαγένεια του ξένου τούτου κράτους, υπόκειται σε ελαφρύτερο φόρο αντίστοιχο προς εκείνο που επιβάλλεται από το ξένο τούτο κράτος.

ε) Τα αθλητικά σωματεία του άρθρου 47 του Ν. 75/1975 (ΦΕΚ 138 Α').

στ) Τα ολυμπιακά, εθνικά, δημοτικά και κοινοτικά γυμναστήρια, λόγω του κοινωφελούς σκοπού τον οποίο επιδιώκουν.

ζ) Τα Ανώτατα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα (Α.Ε.Ι.) ως και τα δημόσια νοσηλευτικά ιδρύματα στα οποία εγκαθίστανται και λειτουργούν εκπαιδευτικά παραρτήματα για την εκπλήρωση του σκοπού τους.

Επίσης απαλλάσσονται από το φόρο:

α) Η κτήση πλοίων, μετοχών ή μεριδίων ημεδαπών ή αλλοδαπών εταιριών πλοιοκτητριών πλοίων υπό ελληνική σημαία ολικής χωρητικότητας άνω των χιλίων πεντακοσίων (1.500) κόρων.

β) Η κτήση ομολογιών λαχειοφόρων εσωτερικών δανείων οικονομικής ανάπτυξης, εφ' όσον η απαλλαγή προβλέπεται από τους οικείους νόμους έκδοσής τους.

γ) Η χρηματική κατάθεση σε τράπεζα σε ανοικτό λογαριασμό στο όνομα δύο ή περισσοτέρων από κοινού (Compte Joint, Joint Account) κατά τις διατάξεις του Ν. 5638/1932 (ΦΕΚ 307 Α'), στην οποία έχει τεθεί ο πρόσθετος όρος ότι με το θάνατο οποιουδήποτε δικαιούχου η κατάθεση και ο λογαριασμός αυτής περιέρχεται αυτοδίκαια στους λοιπούς επιζώντες μέχρι τον τελευταίο από αυτούς. Η απαλλαγή αυτή ισχύει και σε κοινούς λογαριασμούς με προθεσμία ή ταμιευτηρίου με προειδοποίηση και σε κοινούς λογαριασμούς σε συνάλλαγμα ή σε συνάλλαγμα και δραχμές με προθεσμία ή ταμιευτηρίου με προειδοποίηση μόνιμων κατοίκων της αλλοδαπής ή αυτών με συνδικαιούχους μόνιμους κατοίκους της ημεδαπής. Αντίθετα η απαλλαγή αυτή δεν επεκτείνεται στους κληρονόμους του τελευταίου απομείναντος δικαιούχου. Οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται ανάλογα και σε μερίδα αμοιβαίου κεφαλαίου.

δ) Η κληρονομία των προσώπων, που απεβίωσαν κατά την πτώση του αεροπλάνου C-130 της πολεμικής αεροπορίας στις 5.2.1991 εφ' όσον αυτή είχε περιέλθει στον κληρονομούμενο μέσα στην πριν από το θάνατο οκταετία, με χαρακτηριστική εν ζωή δικαιοπραξία οποιουδήποτε κληρονόμου του προς αυτόν.

ε) Η κινητή περιουσία που βρίσκεται στην αλλοδαπή Έλληνα υπηκόου που είναι εγκατεστημένος σε αυτή για δέκα (10) τουλάχιστον συναπτά έτη. Δεν περιλαμβάνονται στην απαλλαγή αυτή περιουσίες δημοσίων υπαλλήλων, στρατιωτικών και υπαλλήλων επιχειρήσεων που εδρεύουν στην Ελλάδα, εφ' όσον τα πρόσωπα αυτά εγκαταστάθηκαν στην αλλοδαπή λόγω της ιδιότητάς τους αυτής.

#### **2.2.5.1. Απαλλαγή Α' κατοικίας από το φόρο – Γεωργικές απαλλαγές**

1. Οικία ή διαμέρισμα, που αποκτάται αιτία θανάτου από σύζυγο ή τέκνα του κληρονομούμενου κατά πλήρη κυριότητα, απαλλάσσεται από το φόρο, εφ' όσον ο κληρονόμος ή κληροδόχος ή ο σύζυγος αυτού ή τα ανήλικα τέκνα τους δεν έχουν δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή επικαρπίας ή οίκησης σε άλλη οικία ή διαμέρισμα που πληροί τις στεγαστικές ανάγκες της οικογένειάς τους, ή δικαίωμα πλήρους κυριότητας

σε οικοπέδο οικοδομήσιμο ή σε ιδανικό μερίδιο οικοπέδου, στα οποία αντιστοιχεί εμβαδόν κτίσματος που πληροί τις στεγαστικές τους ανάγκες και βρίσκονται σε Δήμο ή Κοινότητα με πληθυσμό άνω των τριών χιλιάδων (3.000) κατοίκων.

2. Το οικοπέδο ή το γήπεδο, στο οποίο βρίσκεται η αιτία θανάτου αποκτώμενη οικία ή διαμέρισμα, πρέπει απαραίτητα να είναι οικοδομήσιμο, να βρίσκεται μέσα σε εγκεκριμένο ρυμοτομικό σχέδιο Δήμου ή Κοινότητας και τούτο να βεβαιώνεται από τις αρμόδιες υπηρεσίες ή αν αυτές δεν υπάρχουν, από τον αρμόδιο Δήμαρχο ή Πρόεδρο της Κοινότητας και με δική τους ευθύνη.

3. Η απαλλαγή από το φόρο της κτήσης αιτία θανάτου παρέχεται για μία μόνο φορά. Δεν απαλλάσσεται ο κληρονόμος ή ο κληροδόχος που έτυχε απαλλαγής από το φόρο μεταβίβασης ή γονικής παροχής για απόκτηση στέγης πριν από την κτήση αιτία θανάτου.

4. Η απαλλαγή παρέχεται με τον όρο ότι η οικία ή το διαμέρισμα θα παραμείνει στην κυριότητα του κληρονόμου ή κληροδόχου για μία τουλάχιστον πενταετία.

5. Αν παρασχέθηκε απαλλαγή χωρίς να συντρέχουν οι κατά τις διατάξεις της ενότητας αυτής προϋποθέσεις, σε βάρος του κληρονόμου ή κληροδόχου επιβάλλεται εκτός από το φόρο που αναλογεί στην αξία του ακινήτου του χρόνου διαπίστωσης της παράβασης και ο πρόσθετος φόρος του άρθρου 75.

6. Στις περιπτώσεις των δύο προηγούμενων παραγράφων της ενότητας αυτής, αν η αξία που απαλλάχθηκε από το φόρο αποτελεί τμήμα της συνολικής αξίας της οικίας ή του διαμερίσματος, ο κύριος και πρόσθετος φόρος επιβάλλονται στο τμήμα της αξίας που προσδιορίζεται με βάση τη σχέση της αξίας που απαλλάχθηκε προς τη συνολική αξία του χρόνου απαλλαγής.

7. Προκειμένου για κτήση αιτία θανάτου οικίας ή διαμερίσματος που απαλλάσσεται από το φόρο κληρονομίας κατά τις διατάξεις της ενότητας αυτής, στην εμπρόθεσμη δήλωση κληρονομίας που υποβάλλεται από τον υπόχρεο πρέπει να διατυπώνεται ρητά αίτημα για απαλλαγή από το φόρο για απόκτηση πρώτης κατοικίας και να γίνεται ρητή μνεία ότι η οικία ή το διαμέρισμα δεν θα μεταβιβασθεί ή επιβαρυνθεί με εμπράγματο δικαίωμα, εκτός από υποθήκη, για μία πενταετία από την απόκτησή του. Η ρητή αυτή μνεία πρέπει να περιλαμβάνεται και στις πράξεις αποδοχής της κληρονομίας ή κληροδοσίας.

8. Οι απαραίτητες προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται και τα αναγκαία δικαιολογητικά που πρέπει να συνοδεύουν την αίτηση απαλλαγής από το φόρο, ορίζονται κατά απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών και κοινοποιούνται στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης.

Στο άρθρο 25 του ίδιου νόμου αναφέρονται και οι προϋποθέσεις αγροτικής απαλλαγής στη φορολογία κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών ως ακολούθως:

- ✓ Ο κληρονόμος ή δωρεοδόχος να είναι τέκνο, σύζυγος, γονέας ή αδερφός του δικαιοπαρόχου (κληρονομούμενου – δωρητή).
- ✓ Οι κληρονόμοι ή δωρεοδόχοι να ασχολούνται κατά κύριο επάγγελμα με τη γεωργία ή κτηνοτροφία.
- ✓ Η έκταση να χρησιμοποιείται για δεκαπέντε (15) συναπτά έτη και αποκλειστικά για γεωργοκτηνοτροφική εκμετάλλευση.

Δεν φορολογείται γεωργική ή κτηνοτροφική έκταση μαζί με τις εγκαταστάσεις που βρίσκονται πάνω σε αυτήν, η οποία μεταβιβάστηκε λόγω θανάτου ή δωρεάς του κληρονομούμενου, υπό την προϋπόθεση ότι εξυπηρετούν αποκλειστικά την εκμετάλλευσή της, με τους πιο πάνω όρους, κατά ποσοστό ίσο με 75% ανά στρέμμα αξίας για τον εκάστοτε κληρονόμο, όπως ορίζεται από την παραπάνω εγκύκλιο.

Αν κάποια από τις παραπάνω προϋποθέσεις πάψει να υφίσταται, ο κληρονόμος υποχρεώνεται εντός τριάντα (30) ημερών από την ανατροπή των όρων χρήσης να υποβάλλει δήλωση που να πιστοποιεί την αξία των εκτάσεων κατά το χρόνο αυτό και να πληρώσει το φόρο που αντιστοιχεί επιμεριστικά σε αυτές. Όταν η αξία της έκτασης κατά το χρόνο αυτό είναι μικρότερη της αξίας που ίσχυε κατά το χρόνο απαλλαγής, εφαρμόζεται η μεγαλύτερη αξία. Σε περίπτωση που η αλλαγή χρήσης οφείλεται στην ανέγερση οικοδομημάτων, που δεν σχετίζονται με τους σκοπούς της αγροτικής εκμετάλλευσης, η απαιτούμενη άδεια δεν χορηγείται από την πολεοδομία αν δεν παραδοθεί πιστοποιητικό της Δ.Ο.Υ με ρητή δήλωση καταβολής του συνολικού φόρου (Σιωμόπουλος, 2001).

Επίσης, θα πρέπει να αναφερθεί ότι απαγορεύεται η σύνταξη συμβολαιογραφικού εγγράφου, με το οποίο μεταβιβάζεται η κυριότητα ή συνιστώνται εμπράγματα δικαιώματα επί της αγροτικής εκμετάλλευσης, που έτυχε απαλλαγής κατά τα

προηγούμενα εδάφια, αν δεν προσαρτηθεί από το συμβολαιογράφο στο συμβόλαιο που συντάσσει βεβαίωση του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ότι υποβλήθηκαν οι οικείες δηλώσεις και καταβλήθηκε ολόκληρο το ποσό του φόρου που αναλογεί.

### 2.2.6. Υπολογισμός φόρου

Κατά το άρθρο 28 του Ν. 2961/2001 το υπόλοιπο της κληρονομικής μερίδας που μένει μετά τις εκπτώσεις χρεών – βαρών των άρθρων 21 έως και 27 υποβάλλεται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με βάση τις φορολογικές κλίμακες του άρθρου 29. Προκειμένου για κληροδοτήματα που καταβάλλεται από το βεβαρημένο ελεύθερο φόρου, ο φόρος υπολογίζεται στο άθροισμα του καταβλητέου κληροδοτήματος και του φόρου που αναλογεί σε αυτό.

### Κατάταξη φορολογουμένων – Φορολογικές κλίμακες:

#### ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Α΄

Για κληρονομική μερίδα ή κληροδοσία που περιέρχεται σε:

- α) Σύζυγο του κληρονομούμενου,
- β) Κατιόντες πρώτου βαθμού (τέκνα από νόμιμο γάμο, τέκνα χωρίς γάμο έναντι της μητέρας, αναγνωρισθέντα εκούσια ή δικαστικά έναντι του πατέρα, νομιμοποιηθέντα με επιγενόμενο γάμο ή δικαστικά έναντι και των δύο γονέων),
- γ) Ανιόντες εξ αίματος πρώτου βαθμού.

#### Πίνακας 3 – Κληρονομική μερίδα κατηγορίας Α΄

Κλιμάκια (σε ευρώ)	Συντελεστής Κλιμακίου (%)	Φόρος Κλίμακας (σε ευρώ)	Φορολογητέα Περιουσία (σε ευρώ)	Φόρος που Αναλογεί (σε ευρώ)
80.000,00	0	0,00	80.000,00	0,00
20.000,00	5	1.000,00	100.000,00	1.000,00
120.000,00	15	18.000,00	220.000,00	19.000,00
Υπερβάλλον	25			

## ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Β΄

Για κληρονομική μερίδα ή κληροδοσία που περιέρχεται σε:

- α) Κατιόντες δεύτερου και επόμενων βαθμών,
- β) Ανιόντες δεύτερου και επόμενων βαθμών,
- γ) Εκούσια ή δικαστικά αναγνωρισθέντα τέκνα έναντι των ανιόντων του πατέρα που τα αναγνώρισε,
- δ) Κατιόντες του αναγνωρισθέντος έναντι του αναγνωρίσαντος και των ανιόντων αυτού,
- ε) Αδερφούς (αμφιθαλείς ή ετεροθαλείς) και
- στ) Συγγενείς εξ αίματος τρίτου βαθμού εκ πλαγίου.

Για κληρονομική μερίδα ή κληροδοσία που περιέρχεται σε:

- α) Πατριούς και μητριές,
- β) Τέκνα από προηγούμενο γάμο του συζύγου,
- γ) Τέκνα εξ αγχιστείας (γαμπρούς νύφες),
- δ) Ανιόντες εξ αγχιστείας (πεθερό πεθερά).

### Πίνακας 4 – Κληρονομική μερίδα κατηγορίας Β΄

Κλιμάκια (σε ευρώ)	Συντελεστής Κλιμακίου (%)	Φόρος Κλίμακας (σε ευρώ)	Φορολογητέα Περιουσία (σε ευρώ)	Φόρος που Αναλογεί (σε ευρώ)
15.000,00	0	0,00	15.000,00	0,00
45.000,00	10	4.500,00	60.000,00	4.500,00
160.000,00	20	32.000,00	220.000,00	36.500,00
Υπερβάλλον	35			

## ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Γ΄

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

*Πίνακας 5 – Κληρονομική μερίδα κατηγορίας Γ΄*

Κλιμάκια (σε ευρώ)	Συντελεστής Κλιμακίου (%)	Φόρος Κλίμακας (σε ευρώ)	Φορολογητέα Περιουσία (σε ευρώ)	Φόρος που Αναλογεί (σε ευρώ)
5.000,00	0	0,00	5.000,00	0,00
55.000,00	20	11.000,00	60.000,00	11.000,00
160.000,00	35	56.000,00	220.000,00	67.000,00
Υπερβάλλον	50			

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

### **2.2.7. Φορολογία περιουσιών που αποκτώνται αιτία δωρεάς και γονικής παροχής**

Κατά το άρθρο 34 του Ν. 2961/2001 η κτήση περιουσίας αιτία δωρεάς, για την επιβολή του φόρου είναι:

α) Αυτή που προέρχεται από δωρεά η οποία συνιστάται κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα,



β) Αυτή που προέρχεται από κάθε παροχή, παραχώρηση ή μεταβίβαση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα, έστω και αν δεν καταρτίστηκε έγγραφο.

Θεωρείται ως δωρεά για την επιβολή του φόρου κατά τις διατάξεις του παρόντος:

α) Η απαλλοτρίωση περιουσίας με σκοπό τη σύσταση προσόδου ή διατροφής μεταξύ ανιόντων, κατιόντων ή συζύγων,

β) Τα ποσά ή συντάξεις που οφείλονται, λόγω θανάτου του ασφαλισθέντος, από τον ασφαλιστή σε αυτόν υπέρ του οποίου έγινε η ασφάλιση, εφ' όσον η ασφάλεια έγινε ή μεταφέρθηκε στην Ελλάδα,

γ) Η ασφάλεια που έγινε στην αλλοδαπή και δεν μεταφέρθηκε στην Ελλάδα, εφ' όσον αυτός υπέρ του οποίου έγινε η ασφάλεια είναι Έλληνας υπήκοος, αδιάφορα από την κατοικία του, ή αλλοδαπός που έχει την κατοικία του στην Ελλάδα κατά το χρόνο του θανάτου αυτού που ασφαλίστηκε,

δ) Η αποζημίωση ή το βοήθημα που καταβάλλεται εφ' άπαξ ή περιοδικά από ασφαλιστικό ταμείο ή οργανισμό λόγω θανάτου του ασφαλισμένου σε πρόσωπα άλλα από εκείνα που απαλλάσσονται σύμφωνα με την περίπτωση β' της ενότητας Γ' του άρθρου 43, αδιάφορα με το χαρακτήρα κτήσης του δικαιούμενου ποσού, που αναφέρεται στους κανονισμούς του ταμείου ή οργανισμού,

ε) Τα ποσά που καταβάλλονται από νομικά πρόσωπα, επιπλέον εκείνων που προβλέπονται από τις ισχύουσες διατάξεις, σε μέλη διοικητικού συμβουλίου τους, λόγω λύσης της μεταξύ τους σχέσης.

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

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

Δεν θεωρείται δωρεά για την επιβολή του φόρου το ποσό της δωρεάς που παρέχεται σε φυσικό πρόσωπο, έγγαμο ή ενήλικο άγαμο για την αγορά ακινήτου εξ ολοκλήρου και κατά πλήρη κυριότητα μέχρι του ύψους του οποίου έτυχε απαλλαγής από το φόρο μεταβίβασης ακινήτου σύμφωνα με το άρθρο 1 του Ν. 1078/1980 (ΦΕΚ 238 Α΄) καθώς και για την ανέγερση οικοδομής ως πρώτης κατοικίας για εμβαδόν που καλύπτει τις στεγαστικές ανάγκες αυτού σύμφωνα με τις διατάξεις του ίδιου άρθρου.

Κατά το άρθρο 34 του Ν. 2961/2001 η κτήση περιουσίας αιτία γονικής παροχής για την επιβολή του φόρου είναι η παροχή περιουσίας στο τέκνο από οποιονδήποτε γονέα του, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1509 του Α.Κ. είτε για τη δημιουργία ή τη διατήρηση οικονομικής ή οικογενειακής αυτοτέλειας είτε για την έναρξη ή την εξακολούθηση επαγγέλματος, μέχρι το ποσό που δεν υπερβαίνει το μέτρο το οποίο επιβάλλουν οι περιστάσεις.

Αιτία επιβολής φόρου επί της δωρεάς και γονικής παροχής αποτελεί η αναγκαία συμπλήρωση του φόρου κληρονομιάς, γιατί χωρίς αυτόν θα ήταν δυνατόν να μεταβιβάζεται η περιουσία στους κληρονόμους χωρίς να καταβάλλεται φόρος. Για τον σκοπό αυτό θεσπίστηκε και ο συνυπολογισμός τόσο στη μερίδα του κληρονόμου και όλων των προγενέστερων δωρεών και γονικών παροχών, όσο και σε κάθε νέα δωρεά και γονική παροχή, όλων των προηγούμενων δωρεών και γονικών παροχών (Φωτόπουλος, 2001).

#### **2.2.8. Προσδιορισμός αξίας αντικειμένων δωρεών και γονικών παροχών**

*Κατά το άρθρο 41 του Ν. 2961/2001 ο υπόχρεος μπορεί, μέσα σε ανατρεπτική προθεσμία δύο (2) μηνών από την παραλαβή της δήλωσης, να αποδεχθεί την αγοραία αξία του οικοπέδου που προσδιορίστηκε από τον προϊστάμενο της αρμόδιας Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας. Αν μέσα στην ως άνω προθεσμία ο υπόχρεος αποδεχθεί τη*

συνολική αξία του ακινήτου, όπως αυτή προκύπτει με την εφαρμογή των διατάξεων της ενότητας Γ' του άρθρου 10 και της προηγούμενης παραγράφου, η υπόθεση περαιώνεται οριστικά με την καταβολή του φόρου που αναλογεί, σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν. Αν ο υπόχρεος αποδεχθεί την αγοραία αξία του οικοπέδου που προσδιορίστηκε από τον προϊστάμενο της αρμόδιας Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και αμφισβητήσει την αντικειμενική αξία των κτισμάτων, μπορεί μέσα σε προθεσμία εξήντα (60) ημερών να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού πρωτοδικείου, σύμφωνα με τις διατάξεις της ενότητας Β' του άρθρου 10.

Αν ο υπόχρεος δεν αμφισβητήσει την αντικειμενική αξία των κτισμάτων και αμφισβητήσει την αγοραία αξία του οικοπέδου που προσδιορίστηκε από τον προϊστάμενο της αρμόδιας Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας, ακολουθείται η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου.

Σε περίπτωση παραχώρησης χωρίς αντάλλαγμα χρηματικού ποσού για την κάλυψη του τιμήματος αγοράς από το δωρεοδόχο μη εισηγμένων τίτλων κινητών αξιών ως και μεριδίων συμμετοχής σε εταιρίες ή συνεταιρισμούς, για τα οποία συντάχθηκε συμβολαιογραφικό ή ιδιωτικό έγγραφο, για την επιβολή του φόρου δωρεάς, λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται πράξεις μεταβίβασης μετοχών μέσα στο τελευταίο πριν το θάνατο του κληρονομούμενο εξάμηνο, καθώς και η εσωτερική αξία τους, εφ' όσον η αξία που προσδιορίζεται έτσι είναι μεγαλύτερη από την αναγραφόμενη στα παραπάνω έγγραφα (Φωτόπουλος, 2001).

Δωρεές εν ζωή και γονικές παροχές κατά πλήρη κυριότητα, οι οποίες:

Ακυρώνονται ή αναγνωρίζονται με τελεσίδικη δικαστική απόφαση ως άκυρες εν όλο ή εν μέρει ή ανακλήθηκαν νόμιμα, λογίζονται και φορολογούνται ως δωρεές ή γονικές παροχές επικαρπίας των αντικειμένων των δωρεών ή γονικών παροχών για το χρόνο από την παράδοση αυτών μέχρι την τελεσιδικία της απόφασης και γίνεται νέα εκκαθάριση σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 100. Αν γι' αυτές τις δωρεές και τις γονικές παροχές με την ίδια απόφαση διατάσσεται η επιστροφή των αντικειμένων των δωρεών ή γονικών παροχών με τους καρπούς αυτών και αποδεικνύεται αυτή με εκτέλεση της απόφασης ή με συμβολαιογραφική πράξη, εκπίπτει και επιστρέφεται ολόκληρος ο φόρος που βεβαιώθηκε και καταβλήθηκε.

Σε περίπτωση που δωρεά εν ζωή ή γονική παροχή κατά πλήρη κυριότητα ανακληθεί από τον δωρητή ή τον γονέα, μέσα σε πέντε (5) χρόνια από την σύστασή της, έπειτα από συμφωνία του δωρητή ή του γονέα με τον δωρεοδόχο ή το τέκνο, φορολογείται για την σύστασή της, όχι όμως και για την ανάκλησή της. Αν όμως η ανάκληση γίνει μετά την πάροδο πέντε (5) ετών από την σύστασή της, φορολογείται τόσο η σύσταση, όσο και η ανάκλησή της. Οι προαναφερόμενες διατάξεις εφαρμόζονται ανάλογα και σε ανάκληση δωρεών εν ζωή και γονικών παροχών επικαρπίας (Καραλής, 2002).

### **2.2.9. Υπολογισμός και εκπτώσεις φόρου δωρεών και γονικών παροχών**

Κατά το άρθρο 44 του Ν. 2961/2001 ο υπολογισμός και οι εκπτώσεις φόρου επιβάλλονται στις ακόλουθες περιπτώσεις:

*Ο φόρος δωρεάς ή γονικής παροχής υπολογίζεται στο υπόλοιπο της αιτίας δωρεάς ή γονικής παροχής αποκτώμενης περιουσίας, η οποία απομένει μετά την αφαίρεση των εκπτώσεων που αναλύθηκαν στο κεφάλαιο της φορολογίας κληρονομιών. Αυτό σημαίνει ότι και στην φορολογία δωρεών και γονικών παροχών ισχύει η πρόσθετη απαλλαγή των αναπήρων.*

Αρχικά προσδιορίζουμε την φορολογητέα αξία της δωρεάς ή της γονικής παροχής και αφαιρούμε από αυτήν τις εκπτώσεις που αναλύθηκαν στις προηγούμενες ενότητες. Στη συνέχεια διαλέγουμε την αντίστοιχη φορολογική κλίμακα ανάλογα με τη μορφή της συγγενικής σχέσης που συνδέει τον δωρητή με τον δωρεοδόχο και με βάση αυτήν υπολογίζουμε τον αναλογούν φόρο. Για τον καθορισμό του βαθμού συγγένειας σε περίπτωση υιοθεσίας, λαμβάνεται υπόψη η συγγενική σχέση που δημιουργήθηκε από αυτήν, εκτός αν ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. διαπιστώσει ότι η υιοθεσία έγινε με σκοπό την καταστρατήγηση του νόμου (Παναγιωτόπουλος, 2003).

Από το ποσό του φόρου που προκύπτει κατά τα παραπάνω, εκπίπτουν:

- Ο φόρος που αναλογεί δωρεάς για τις συνυπολογιζόμενες δωρεές και γονικές παροχές.
- Ο φόρος δωρεάς που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε ή οριστικά και τελεσίδικα βεβαιώθηκε στο εξωτερικό για δωρεές κινητών που έγιναν εκεί.

Επίσης, ο φόρος που προκύπτει για γονική παροχή ακινήτων που βρίσκονται σε νησιά με πληθυσμό, κατά την τελευταία απογραφή, κάτω από τρεις χιλιάδες εκατό (3.100) κατοίκους μειώνεται κατά 40% εφόσον το τέκνο είναι μόνιμος κάτοικος των νησιών αυτών.

Στις διατάξεις για τη φορολογία των κτήσεων αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής ορίζεται ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων για τις κτήσεις αιτία θανάτου, νοείται αντί του κληρονομούμενου ο δωρητής ή ο γονέας, αντί χρόνου θανάτου του κληρονομούμενου ο χρόνος κατάρτισης της σύμβασης ή προκειμένου για άτυπες δωρεές ή γονικές παροχές, ο χρόνος παράδοσης των αντικειμένων των δωρεών ή γονικών παροχών, προκειμένου για δωρεές αιτία θανάτου, ο χρόνος θανάτου του δωρητή, αντί κτήσης αιτία θανάτου η κτήση αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής και αντί δικαιούχου αιτία θανάτου ο δωροεδόχος ή το τέκνο (Τότσης, 2007).

Σε φόρο υποβάλλεται επίσης και η περιουσία που έχει αποκτηθεί αιτία προίκας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 35.

*Σε περίπτωση ακύρωσης του προικοσυμφώνου με μεταγενέστερο συμβόλαιο πριν από την τέλεση του γάμου, ο φόρος που βεβαιώθηκε εκπίπτει και αυτός που καταβλήθηκε επιστρέφεται, με αίτηση του προικολήπτη, που υποβάλλεται στον προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας μέσα σε ένα έτος από την ακύρωση του προικοσυμφώνου.*

*Η επανάληψη συμβολαίου προίκας μεταξύ των αυτών προσώπων ή των ειδικών ή καθολικών διαδόχων τους για το αυτό ακίνητο, για οποιονδήποτε λόγο, καθώς και η διόρθωση συμβολαίου, εφ' όσον δεν αναφέρεται στο όνομα των συμβαλλομένων, στην έκταση ή στη θέση και στην περιγραφή του ακινήτου, δεν δημιουργεί υποχρέωση καταβολής φόρου. Αν με μεταγενέστερο συμβόλαιο διευκρινίζεται ότι η έκταση που μεταβιβάστηκε είναι μεγαλύτερη από αυτήν που περιγράφεται στο αρχικό συμβόλαιο, οφείλεται φόρος μόνο για την αξία της επιπλέον έκτασης. Αντίθετα, αν με μεταγενέστερο συμβόλαιο διευκρινίζεται ότι η έκταση που μεταβιβάστηκε είναι μικρότερη από αυτήν που περιγράφεται στο αρχικό συμβόλαιο, δεν οφείλεται φόρος.*

### **3. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup>: ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΗ ΙΣΧΥΟΝΤΑ ΝΟΜΟΣΧΕΔΙΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ, ΔΩΡΕΩΝ, ΓΟΝΙΚΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ ΚΑΤΑ ΤΙΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΩΝ ΝΕΟΤΕΡΩΝ ΝΟΜΩΝ (Ν. 3815/2010, Ν. 4484/2017)**

#### **3.1. Εισαγωγή κεφαλαίου**

Στο κεφάλαιο αυτό θα γίνει παρουσίαση του Νομοσχεδίου τροποποίησης του ισχύοντα Ν. 2961/2001 (ΦΕΚ 266Α΄) με το Ν. 3815/2010 «Τροποποίηση του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικών και Κερδών από Λαχεία και του Εθνικού Τελωνειακού Κώδικα». Η νέα αυτή διάταξη είχε ισχύ από 08.01.2010 και μάλιστα αναδρομική. Καθώς επίσης θα παρουσιαστεί και ο τελευταίος με την πιο πρόσφατη κωδικοποίηση Ν. 4484/2017 σε θέματα φορολογίας κεφαλαίου (Άρθρο 15 – Ν. 4484/2017 - Τροποποίηση του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια).

#### **3.2. Παρουσίαση τροπολογίας Ν. 3815/2010 ΦΕΚ Α΄5/26.1.2010<sup>28</sup>**

*Κατά το Σιωμόπουλος (2010) «η τροπολογία προέβλεπε ότι ο φόρος δωρεών και γονικών παροχών θα υπολογίζεται προσωρινά όπως ισχύει με το τρέχον καθεστώς (δηλαδή για ακίνητα αξίας άνω των 95.000 ευρώ ποσοστό 1%), η οριστική όμως εκκαθάριση θα στηρίζεται στους συντελεστές που θα ορισθούν από το νέο φορολογικό νομοσχέδιο. Η νέα αυτή διάταξη έχει ισχύ από 08.01.2010, και μάλιστα αναδρομική, καθώς αυτό διατυπώθηκε σαφώς από τις φορολογικές αρχές, χωρίς ωστόσο να έχουν καθορισθεί ούτε ο τρόπος φορολόγησης, ούτε οι νέοι συντελεστές φορολόγησης».*

Αυτό πρακτικά σήμαινε ότι ο φορολογούμενος θα επιβαρυνθεί με τον φόρο γονικής παροχής, με το αφορολόγητο όριο στα ενενήντα πέντε χιλιάδες (95.000) ευρώ και επιβαρυνόμενος με συντελεστή 1% για το επιπλέον του αφορολόγητου ποσού.

---

<sup>28</sup> Νόμος 3815/2010 Τροποποίηση του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικών και Κερδών από Λαχεία και του Εθνικού Τελωνειακού Κώδικα. Ανακτήθηκε από τον ιστότοπο: [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)

Αναλυτικότερα η παράγραφος 2 του άρθρου 29 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικών και Κερδών από Λαχεία, ο οποίος κυρώθηκε με το Ν. 2961/2001 (ΦΕΚ 266 Α'), αντικαθίσταται ως εξής:

Η κληρονομική μερίδα που υπάγεται στην Α' ή Β' κατηγορία συγγενείας ως προς τον κληρονομούμενο που αναφέρεται σε κτήση περιουσιακών στοιχείων πλην μετοχών εισηγμένων ή μη στο χρηματιστήριο και λοιπών εταιρικών μεριδίων (παρ. 3 άρθρο 29) και των χρηματικών ποσών (παρ. 4 άρθρο 29) υπόκειται σε φόρο με τις ακόλουθες κλίμακες:

#### **ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Α΄:**

**Στην Α' κατηγορία υπάγονται:**

α) Ο σύζυγος του κληρονομούμενου,

β) Οι κατιόντες πρώτου βαθμού (τέκνα από νόμιμο γάμο, τέκνα χωρίς γάμο έναντι της μητέρας, αναγνωρισθέντα εκούσια ή δικαστικά έναντι του πατέρα, νομιμοποιηθέντα με επιγενόμενο γάμο ή δικαστικά έναντι και των δύο γονέων),

γ) Οι κατιόντες εξ αίματος δεύτερου βαθμού (εγγονοί) και

δ) Οι ανιόντες εξ αίματος πρώτου βαθμού (γονείς).

#### **Πίνακας 6 – Ν. 3815/2010 «Φορολογία Αιτία Θανάτου Κτήση Περιουσιακών Στοιχείων»**

<b>Κλίμακια (σε ευρώ)</b>	<b>Συντελεστής κλιμακίου (%)</b>	<b>Φόρος κλιμακίου (σε ευρώ)</b>	<b>Φορολογητέα περιουσία (σε ευρώ)</b>	<b>Φόρος που αναλογεί (σε ευρώ)</b>
150.000,00	0	0,00	150.000,00	0,00
150.000,00	1	1.500,00	300.000,00	1.500,00
300.000,00	5	15.000,00	600.000,00	16.500,00
Υπερβάλλον	10			

Όπως φαίνεται στον παραπάνω πίνακα 6 οι σημαντικότερες ρυθμίσεις που εισάγει το τροποποιημένο νομοσχέδιο είναι:

- Το αφορολόγητο όριο αυξάνεται στις εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ από ενενήντα πέντε (95.000) ευρώ.
- Ο συντελεστής παραμένει στο τρέχον ισχύον 1% μέχρι τις τριακόσιες (300.000)

ευρώ.

- Το αφορολόγητο όριο αυξάνεται σε τετρακόσιες χιλιάδες (400.000) ευρώ από τριακόσιες χιλιάδες (300.000) για τις χήρες και τα ορφανά.
- Ο ανώτατος φορολογικός συντελεστής είναι 10%, δεν θα ξεπερνάει με άλλα λόγια τον τρέχον φόρο μεταβίβασης που είναι 11% (Σιωμόπουλος, 2010).

## ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Β΄

**Στη Β΄ κατηγορία υπάγονται:**

- α) Οι κατιόντες τρίτου και επόμενων βαθμών (δεσέγγονοι),
- β) Οι ανιόντες δεύτερου και επόμενων βαθμών (παππούδες, γιαγιάδες),
- γ) Εκούσια ή δικαστικά αναγνωρισθέντα τέκνα έναντι των ανιόντων του πατέρα που τα αναγνώρισε,
- δ) Κατιόντες του αναγνωρισθέντος έναντι του αναγνωρίσαντος και των ανιόντων αυτού,
- ε) Οι αδελφοί (αμφιθαλείς ή ετεροθαλείς),
- στ) Οι συγγενείς εξ αίματος τρίτου βαθμού εκ πλαγίου (ανιψιοί),
- ζ) Οι πατριοί και οι μητριές,
- η) Τα τέκνα από προηγούμενο γάμο του συζύγου,
- θ) Τα τέκνα εξ αγχιστείας (γαμπροί – νύφες) και
- ι) Οι ανιόντες εξ αγχιστείας (πεθεροί – πεθερές).

**Πίνακας 7 – Ν. 3815/2010 «Φορολογία Αιτία Θανάτου Κτήση Περιουσιακών Στοιχείων»**

Κλιμάκια (σε ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (σε ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (σε ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (σε ευρώ)
30.000,00	0	0,00	30.000,00	0,00
70.000,00	5	3.500,00	100.000,00	3.500,00
200.000,00	10	20.000,00	300.000,00	23.500,00
Υπερβάλλον	20			



Παρατηρούμε στον παραπάνω πίνακα 7 ότι στην κατηγορία Β' το αφορολόγητο όριο αιτία θανάτου κτήση περιουσιακών στοιχείων αυξάνεται από είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ σε τριάντα χιλιάδες (30.000) ευρώ.

Ειδικότερα οι παράγραφοι 4 και 5 του άρθρου 29 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικών και Κερδών από Λαχεία αντικαθίστανται ως εξής:

✓ *«Η αιτία θανάτου κτήση χρηματικών ποσών υπόκειται σε φόρο ο οποίος υπολογίζεται αυτοτελώς με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%), προκειμένου για κληρονόμους που υπάγονται στην Α' κατηγορία και με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), προκειμένου για κληρονόμους που υπάγονται στη Β' κατηγορία.*

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

Προστίθεται παράγραφος 9 στο άρθρο 29 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικών και Κερδών από Λαχεία, η οποία έχει ως εξής: *«Για τα περιουσιακά στοιχεία για τα οποία ο φόρος υπολογίζεται σύμφωνα με τις παραγράφους 3 και 4 του παρόντος άρθρου δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 4, 36 και 47 του νόμου αυτού».*

## **ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Γ'**

### ***Στη Γ' κατηγορία υπάγονται:***

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

**Σημείωση:** Η κλίμακα κατηγορίας Γ' εφαρμόζεται πάνω στο σύνολο των περιουσιακών στοιχείων που κληρονομούνται από συγγενείς του θανόντος που δεν αναφέρονται στις κατηγορίες Α' και Β' και εξωτικούς.

Η κληρονομιά των κάθε φύσεως περιουσιακών στοιχείων από κληρονόμους που υπάγονται στη Γ' κατηγορία υπόκειται σε φόρο ο οποίος υπολογίζεται για κάθε κληρονομική μερίδα ή κληροδοσία με βάση την εξής φορολογική κλίμακα:

**Πίνακας 8 – Ν. 3815/2010 «Φορολογία Αιτία Θανάτου Κτήση Περιουσιακών Στοιχείων»**

Κλίμακα (σε ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (σε ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (σε ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (σε ευρώ)
6.000,00	0	0,00	6.000,00	0,00
66.000,00	20	13.200,00	72.000,00	13.200,00
195.000,00	30	58.500,00	267.000,00	71.700,00
Υπερβάλον	40			

Φαίνεται στον παραπάνω πίνακα 7 ότι στη κατηγορία Γ' το αφορολόγητο όριο αιτία θανάτου κτήση περιουσιακών στοιχείων, η κλίμακα υπολογισμού του φόρου παραμένει η ίδια, με τον ισχύοντα προηγούμενο Ν. 2961/2001.

Το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 6 του άρθρου 24 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικών και Κερδών από Λαχεία αντικαθίσταται ως εξής: «Προκειμένου για κληρονόμους που υπάγονται στην Α' και Β' κατηγορία της παραγράφου 1 του άρθρου 29, τα χρέη και τα βάρη που εκπίπτονται αφαιρούνται κατ' αρχήν από την αξία των περιουσιακών στοιχείων της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου και, στην περίπτωση που η αξία των περιουσιακών αυτών στοιχείων υπολείπεται της αξίας των χρεών, αφαιρούνται κατά σειρά από την αξία των περιουσιακών στοιχείων των παραγράφων 3 και 4».

Η περίπτωση ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικών και Κερδών από Λαχεία αντικαθίσταται ως εξής:

«ζ) Η απόκτηση περιουσιακών στοιχείων για τα οποία εφαρμόζεται η παράγραφος 2 του άρθρου 29 του παρόντος, μέχρι του ποσού των τετρακοσίων χιλιάδων (400.000) ευρώ ανά

*δικαιούχο, εφόσον δικαιούχοι είναι σύζυγος και ανήλικα τέκνα του κληρονομούμενου. Εφόσον παρέχεται η απαλλαγή αυτή, κατά τον υπολογισμό του φόρου δεν ισχύει το πρώτο αφορολόγητο κλιμάκιο της κλίμακας της ίδιας αυτής παραγράφου και περιορίζονται αντίστοιχα τα επόμενα κλιμάκια. Η απαλλαγή για τον επιζώντα σύζυγο παρέχεται εφόσον η έγγαμη συμβίωση είχε διάρκεια τουλάχιστον πέντε (5) ετών».*

Όλα τα παραπάνω αναφερθέντα βάση του τροποητικού Ν. 3815/2010 έχουν ως αποτέλεσμα την κατάργηση της αυτοτελούς φορολόγησης των ακινήτων με συντελεστή 1% που ίσχυε μέχρι 07.01.2010, ανεξαρτήτως αξίας και λειτουργούσε υπέρ της μεγάλης ιδιοκτησίας. Κατά συνέπεια, επανέρχεται με την τροποποίηση ο θεσμός της προοδευτικής φορολογίας των κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών, καθιερώνοντας κλίμακες υπολογισμού του φόρου. Παράλληλα καθιερώνεται ξεχωριστό αφορολόγητο όριο και διαφορετικοί φορολογικοί συντελεστές, όπως είδαμε και παραπάνω στους πίνακες 6, 7 και 8 για κάθε κατηγορία κληρονόμων. «Έτσι, ο υπολογισμός του φόρου είναι ευνοϊκότερος για τους συγγενείς της Α' κατηγορίας, την άμεση δηλαδή οικογένεια και υψηλότερος για τους πιο μακρινούς συγγενείς της Β' και Γ' κατηγορίας» (Σιωμόπουλος, 2010).

Συνοψίζοντας σε σχέση με την τροποποίηση του ισχύοντος Ν. 2961/2001 αξίζει να αναφερθούν τα εξής:

Εξαιτίας της εφαρμογής υψηλού αφορολόγητου ορίου και χαμηλών συντελεστών στην Α' κατηγορία, ο υπολογισμός φόρου για την μεταβίβαση κληρονομιάς από τους γονείς προς τα τέκνα, γίνεται κατά τον ίδιο τρόπο, ανεξαρτήτως αιτίας μεταβίβασης (δωρεά ή γονική παροχή).

- Καθιερώνεται αφορολόγητο όριο τετρακοσίων χιλιάδων (400.000) ευρώ σε περίπτωση μεταβίβασης κληρονομιάς του αποβιώσαντος κληρονομούμενου στον σύζυγο ή τα ανήλικα τέκνα του.

- Επαναφορά της αυτοτελούς φορολόγησης των χρηματικών ποσών που μεταβιβάζονται σε συγγενείς της Α' και Β' κατηγορίας, με συντελεστή 10% για την Α' κατηγορία και 20% για τη Β' χωρίς αφορολόγητο όριο, καθώς χρησιμοποιούνται για την καταστράτηγηση των διατάξεων της φορολογίας και του θεσμού του πόθεν έσχες. Το αφορολόγητο όριο των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000) ή των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ εξακολουθεί να ισχύει, αλλά έτσι εμποδίζεται η μέχρι πρότινος απόκτηση μεγάλης αξίας περιουσίας, χωρίς την καταβολή του σχετικού φόρου, καθώς «η μέθοδος των άτυπων δωρεών

ή των άτυπων γονικών παροχών» αξιοποιείται κατά κύριο λόγο για την κάλυψη τεκμηρίων αγοράς.

- Ο φόρος κληρονομιάς, δωρεάς και γονικής παροχής καταβάλλεται σε δώδεκα (12) ισόποσες διμηνιαίες δόσεις όπου το ποσό της δόσης δεν μπορεί να είναι μικρότερο των πεντακοσίων (500) ευρώ εκτός της τελευταίας, ανεξάρτητα του είδους των περιουσιακών που αποκτώνται ή από τον τίτλο βεβαίωσης του φόρου. Με τον τρόπο αυτό γίνεται πιο εύκολο για τον φορολογούμενο να είναι συνεπής ως προς τις φορολογικές του υποχρεώσεις αφού θα υπάρχουν ίδιες ημερομηνίες λήξης των δόσεων με τους φόρους αυτούς, ενώ από την άλλη μεριά καθίσταται ευκολότερη η εξόφληση της φορολογικής υποχρέωσης λόγω της αύξησης του αριθμού των δόσεων. Ενδεικτικά αναφέρουμε ότι ο αναλογούν φόρος για τα ακίνητα βεβαιώνεται σήμερα σε τρεις (3) ισόποσες διμηνιαίες δόσεις (Τότσης, 2010).

Εν κατακλείδι σύμφωνα με την «Εισηγητική Έκθεση<sup>29</sup> στο Σχέδιο Νόμου Κύρωση του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Λαχεία», «στόχος της ήταν η καθιέρωση ενός δικαιότερου και ορθολογικότερου φορολογικού συστήματος των κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών, ώστε όλοι οι φορολογούμενοι να επιβαρύνονται με κριτήριο την φοροδοτική τους ικανότητα. Με αυτόν τον τρόπο, ικανοποιούνται οι οικονομικές και κοινωνικές προϋποθέσεις φορολογικής μεταχείρισης, καθώς οι υπόχρεοι συμμετέχουν στα κρατικά έσοδα, αντικειμενικά και αξιοκρατικά, μόνο με βάση την αξία των ακινήτων που μεταβιβάζονται, σε αντίθεση με το προηγούμενο σύστημα, όπου προβλέπονταν ίδια φορολογική αντιμετώπιση, επιβαρύνοντας υπέρμετρα τα χαμηλότερα κοινωνικά στρώματα».

Η Κυβέρνηση στην ίδια Έκθεση υποστηρίζει ότι «η ισχύουσα, μέχρι πρότινος, διάταξη οδηγούσε αφενός μεν σε δραματική μείωση των εσόδων της, εν μέσω μάλιστα της οξείας οικονομικής κρίσης, και αφετέρου σε δυσμενή επιβάρυνση ιδίως των ασθενέστερων κοινωνικών στρωμάτων, προβλέποντας την ίδια φορολογική μεταχείριση, καταστρατηγώντας την αρχή της αναλογικότητας των φορολογουμένων. Παράλληλα, με το ισχύον σύστημα φορολόγησης των κληρονομιών, η φορολόγηση που συνόδευε τη μεταβίβαση της περιουσίας των μικρών και μεσαίων οικονομικά κατηγοριών φορολογουμένων, κάλυπτε τις φορολογικές

---

<sup>29</sup> Εισηγητική Έκθεση στο Σχέδιο Νόμου «Κύρωση του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Λαχεία» προς τη Βουλή των Ελλήνων. Ανακτήθηκε από τον ιστότοπο: [http://www.e-forosimv.gr/docs/2010\\_03\\_24\\_Eisigitiki.pdf](http://www.e-forosimv.gr/docs/2010_03_24_Eisigitiki.pdf) 2/5/218

*υποχρεώσεις των ανώτερων οικονομικά στρωμάτων, κατά παράβαση της συνταγματικής αρχής ότι κάθε πολίτης επιβαρύνεται με βάση τη φοροδοτική του ικανότητα».*

### **3.3. Παρουσίαση τροπολογίας Ν. 4484/2017 (Άρθρο 15) θέματα φορολογίας κεφαλαίου**

Κατά το Ν. 4484/2017<sup>30</sup> σε θέματα φορολογίας κεφαλαίου «Τροποποίηση του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικών και Κερδών από Τυχικά Παίγνια» του οποίου οι ρυθμίσεις με το άρθρο 15 ισχύουν από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δηλαδή εφαρμόζονται σε υποθέσεις στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από 1/8/2017.

Η περίπτωση β' της παρ. 3 του άρθρου 25 του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικών και Κερδών από Τυχικά Παίγνια, ο οποίος κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του Ν. 2961/2001 (Α' 266), αντικαθίσταται ως εξής:

✓ Άρθρο 15 – «Τροποποίηση του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικών και Κερδών από Τυχικά Παίγνια»

Με τη διάταξη του άρθρου 15 τροποποιείται η περίπτωση β' της παρ. 3 του άρθρου 25 του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικών και Κερδών από Τυχικά Παίγνια και ορίζεται ότι *«υπόκεινται σε αυτοτελή φορολόγηση με συντελεστή 0,5% οι κτήσεις λόγω κληρονομιάς ή κληροδοσίας προς τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα, τα οποία υπάρχουν ή συνιστώνται νόμιμα στην Ελλάδα ή στα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης και στις χώρες του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (Ε.Ο.Χ.), και προς τα λοιπά αντίστοιχα αλλοδαπά με τον όρο της αμοιβαιότητας καθώς και οι περιουσίες του άρθρου 50 του Ν. 4182/2013(Α' 185), εφόσον επιδιώκουν αποδεδειγμένα σκοπούς εθνικούς ή θρησκευτικούς ή φιλανθρωπικούς ή εκπαιδευτικούς ή πολιτιστικούς ή γενικά επωφελείς για την κοινωνία εν όλω ή εν μέρει, κατά την έννοια του άρθρου 1 του ν. 4182/2013».*

Συγκεκριμένα με την ανωτέρω διάταξη διευρύνεται ο κύκλος των μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικών προσώπων που φορολογούνται με τον ευνοϊκό φορολογικό συντελεστή

---

<sup>30</sup> Νόμος 4484/2017 - ΦΕΚ 110/Α/1-8-2017 Άρθρο 15 «Τροποποίηση του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικών και Κερδών από Τυχικά Παίγνια» Ανακτήθηκε από τον ιστότοπο: [www.e-nomothesia.gr](http://www.e-nomothesia.gr)

0,5% για την αιτία θανάτου απόκτηση περιουσίας, ο οποίος από 1.8.2017 καταλαμβάνει και τα αντίστοιχα νομικά πρόσωπα που είναι εγκατεστημένα σε άλλα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ε.Ε.) και του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (Ε.Ο.Χ.) και φορολογούνται στην Ελλάδα, ανεξάρτητα από τη συνδρομή του όρου της αμοιβαιότητας. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή και στην κτήση περιουσίας αιτία δωρεάς με βάση τη διάταξη της περίπτωσης α' Ενότητας Β' του άρθρου 43 του Κώδικα.

Επί της ουσίας δηλαδή με το άρθρο 15 *«καταργείται η προϋπόθεση του όρου της αμοιβαιότητας, η οποία έπρεπε υποχρεωτικά να συντρέχει προκειμένου να τύχουν του ευνοϊκού συντελεστή 0,5% όλα ανεξαιρέτως τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα (τα αντίστοιχα με τα ελληνικά) και περιορίζεται αυτή μόνο στα αντίστοιχα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα, που είναι εγκατεστημένα σε τρίτες χώρες (πλην της Ευρωπαϊκής Ένωσης και του Ε.Ο.Χ.)»*. Τέλος στη διάταξη μνημονεύεται ο νέος νόμος 4182/2013 (που αντικατέστησε τον Α.Ν. 2039/1939), στο άρθρο 1 του οποίου ορίζεται *«ο κοινωφελής σκοπός, ενώ στο άρθρο 50 περιλαμβάνονται τα αφορώντα τη σύσταση κοινωφελούς ιδρύματος ή αυτοτελούς περιουσίας για την εξυπηρέτηση κοινωφελούς σκοπού»*.

Ενόψει των ανωτέρω, εφόσον καταλειφθεί περιουσία αιτία θανάτου ή δωρεάς σε αλλοδαπό νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, εγκατεστημένο σε χώρα της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., η οποία φορολογείται στην Ελλάδα, δεν θα τεθεί πλέον ως προϋπόθεση υπαγωγής του στο μειωμένο συντελεστή 0,5% η ύπαρξη όρου αμοιβαιότητας για τα αντίστοιχα ελληνικά νομικά πρόσωπα, αλλά θα φορολογηθεί αυτό με συντελεστή 0,5% άνευ ετέρου (εφόσον βέβαια συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις του νόμου).

## **4. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4<sup>ο</sup>: ΦΟΡΟΣ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΕΩΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ (Φ.Μ.Α.)**

### **4.1. Εισαγωγή**

Στο αυτό το κεφάλαιο γίνεται αναφορά στο Φόρο Μεταβίβασης Ακινήτων (Φ.Μ.Α.) απαρχής του Ν. (1587/1950) (ΦΕΚ 245 Α'), όπως κυρώθηκε με το Ν. 1587/1950 (ΦΕΚ 294 Α') και ύστερα. Σύμφωνα με το άρθρο 4 του Α.Ν. 1521/1950<sup>31</sup>, «σε κάθε μεταβίβαση του ακινήτου ή εμπράγματου δικαιώματος επί ακινήτου, επιβάλλεται φόρος ο οποίος υπολογίζεται με βάση την αγοραία ή αντικειμενική αξία αυτού κατά το χρόνο μεταβίβασης».

### **4.2. Το αντικείμενο του Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτων διαχρονικά**

Για την επιβολή του Φ.Μ.Α. «απαραίτητη προϋπόθεση είναι η κατά τους νόμιμους τύπους καταρτιζόμενη οριστική σύμβαση μεταβίβασης ακινήτου η εμπραγμάτου επί ακινήτου δικαιώματος χωρίς να επηρεάζει η γνήσια ή όχι βούληση των συμβαλλομένων, η εικονικότητα αυτών και γενικά η ύπαρξη πλάνης ή άλλων ελαττωμάτων της βούλησης στη διμερή δικαιοπραξία. Δεν φορολογείται η μεταβίβαση της κυριότητας ακινήτου, η οποία επέρχεται δια της μεταγραφής, αλλά η καταρτιζόμενη οριστική σύμβαση (σύνταξη του συμβολαιογραφικού εγγράφου), γι' αυτό και δεν ερευνάται αν το ακίνητο που μεταβιβάστηκε ανήκε πράγματι στον πωλητή» (Νεονάκη, 2012: 3).

#### **4.2.1. Συντελεστές του Φ.Μ.Α. (Ν. 1521/1950)**

Με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Ν. 1521/1950, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 2 του Ν. 2892/2001, οι συντελεστές του Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτων ορίζονται σε ποσοστό 8% για ποσό μέχρι 15.000 ευρώ τμήμα της αγοραίας ή αντικειμενικής αξίας και σε ποσοστό 10% για τον πέραν του ποσού αυτού τμήμα της, εφόσον τα μεταβιβαζόμενα ακίνητα βρίσκονται γενικά σε περιοχές εκτός σχεδίου ή εντός σχεδίου, αλλά με την προϋπόθεση ότι το συγκεκριμένο δημοτικό ή κοινοτικό διαμέρισμα δεν υφίσταται σταθμός ή κλιμάκιο πυροσβεστικής υπηρεσίας. Για τα δημοτικά ή κοινοτικά διαμερίσματα

---

<sup>31</sup> Νόμος 1521/1950 ο οποίος κυρώθηκε με το Ν. 1587/1950 «Περί φόρου μεταβίβασης ακινήτων» Ανακτήθηκε από τον ιστότοπο: [www.e-nomothesia.gr](http://www.e-nomothesia.gr) 3/5/2018

που λειτουργεί Πυροσβεστική Υπηρεσία και μόνο για τα εντός σχεδίου ακίνητα, οι παραπάνω συντελεστές αυξάνονται κατά δύο μονάδες (11% και 13%) αντίστοιχα.

Σημειώνεται ότι οι ανωτέρω συντελεστές εφαρμόζονται και για τα εντός σχεδίου ακίνητα των οικισμών που περιλαμβάνονται στο συγκεκριμένο δημοτικό διαμέρισμα. Κατ' εξαίρεση, για την περιοχή της «τέως Διοικήσεως Πρωτεύουσας», εφαρμόζονται οι αυξημένοι συντελεστές είτε τα ακίνητα βρίσκονται εντός είτε εκτός σχεδίου. Στις περιπτώσεις που είτε οι αγοραστές είτε οι πωλητές είτε και από τις δύο πλευρές οι συμβαλλόμενοι είναι περισσότεροι από έναν, ο φόρος προσδιορίζεται χωριστά για κάθε μεταβίβαση μεταξύ καθενός εκ των συμβαλλομένων, υπολογιζόμενος στην αξία του μεταβιβαζόμενου ιδανικού μεριδίου σύμφωνα με το άρθρο 5 του Α.Ν. 1521/1950.

#### **4.2.2. Συντελεστές του Φ.Μ.Α. (Ν. 3842/2010 )**

Αντίστοιχα ο Ν. 1521/1920 ο οποίος κυρώθηκε με το Ν. 1587/1950, αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 22 του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ Α' 58/23-4-2010)<sup>32</sup> και σύμφωνα με αυτόν αναπροσαρμόστηκαν οι συντελεστές του Φ.Μ.Α. ως ακολούθως:

Συντελεστής 8% για ποσό μέχρι είκοσι χιλιάδων ευρώ (20.000€) τμήμα της φορολογητέας αξίας και 10% για το άνω του ποσού αυτού τμήμα της, ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη πυροσβεστικής υπηρεσίας στην περιοχή. Στο ποσό του κύριου φόρου επιβάλλεται και φόρος υπέρ δήμων και κοινοτήτων συντελεστής 3%. Για να γίνει κατανοητό αυτό, παρατίθενται τα ακόλουθα παραδείγματα:

- Ο Α' αγοράζει οικόπεδο αξίας 8.800€. Ο αναλογών φόρος μεταβίβασης θα υπολογισθεί με συντελεστή 8%.
- Ο Α' αγοράζει οικόπεδο αξίας 22.000€. Ο αναλογών φόρος θα υπολογισθεί για το μέχρι των 20.000€ τμήμα της αγοραίας αξίας με συντελεστή 8% για το άνω δε των 2.000€ τμήμα με συντελεστή 10%.
- Οι ανωτέρω συντελεστές εφαρμόζονται σε μεταβιβάσεις ακινήτων, η φορολογική υποχρέωση των οποίων γεννιέται από τις 23-4-2010 και μετά.
- Ο Φ.Μ.Α. που προκύπτει κατά τα προσκτηθέντα μειώνεται στο μισό ή στο ένα

---

<sup>32</sup> Νόμος 3842/2010 (ΦΕΚ Α' 58/23-4-2010) «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις» (παρ. 1 του άρθρου 22). Ανακτήθηκε από τον ιστότοπο: [https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/11674\\_5/5/18](https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/11674_5/5/18)



τέταρτο ανάλογα με τη νομική μορφή της πραγματοποιούμενης μεταβίβασης ή την ιδιότητα των συμβαλλόμενων προσώπων. Οι κυριότερες κατηγορίες είναι οι ακόλουθες:

- Φ.Μ.Α. μειωμένος κατά 1/4.
- Οι περιπτώσεις που ο Φ.Μ.Α. μειώνεται κατά 1/4 είναι η αυτούσια διανομή ακινήτων μεταξύ των συγκυριών, η διάλυση Ο.Ε., Ε.Ε. και Ε.Π.Ε. και η μεταβίβαση των ακινήτων της εταιρείας στους εταίρους της κατά το λόγο της εταιρικής τους μερίδας καθώς και η απόληψη ακινήτων της εταιρείας από εταίρους που αποχωρούν από αυτή.
- Φ.Μ.Α. μειωμένος στο 1/5 (μισό).
- Οι περιπτώσεις που ο Φ.Μ.Α. μειώνεται στο μισό είναι η ανταλλαγή ακινήτων ίσης αξίας, η υποχρεωτική ανταλλαγή οικοπέδων, συγχώνευση Α.Ε. και Συνεταιρισμών, η αναγκαστική απαλλοτρίωση για δημόσια ωφέλεια καθώς και η συνένωση οικοπέδων.

#### **4.2.3. Συντελεστές του Φ.Μ.Α. (Ν. 4223/2013)**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 11 του Ν. 4223/2013<sup>33</sup> «επήλθε μείωση του φόρου μεταβίβασης ακινήτων και η περίπτωση Γ' της παρ. 1 του άρθρου 4 του Ν. 1587/1950 (Α' 294) αντικαθίσταται ως εξής:

1. Σε κάθε άλλη περίπτωση σε τρία τοις εκατό (3%) επί της φορολογητέας αξίας του ακινήτου».
2. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού ισχύουν για μεταβιβάσεις που διενεργούνται από την 1.1.2014».

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

α) «Σε αυτούσια διανομή ακινήτων (εκούσια ή δικαστική) μεταξύ των συγκυριών, ανάλογα με τη μερίδα που έχει ο καθένας και μόνο για την αξία των μερίδων που εξέρχονται από την κοινωνία.

β) Σε περίπτωση διάλυσης Ομόρρυθμης Εταιρείας (Ο.Ε.) ή Ετερόρρυθμης Εταιρείας (Ε.Ε.) ή Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.) και μεταβίβασης της ακίνητης περιουσίας

---

<sup>33</sup> Νόμος 4223/2013 (ΦΕΚ Α' 287/31-12-2013) «Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων και άλλες διατάξεις». Ανακτήθηκε από τον ιστότοπο: [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr) 5/5/18

*της στα μέλη της, ανάλογα με την εταιρική τους μερίδα, εφόσον δεν έγινε εκχώρηση της εταιρικής μερίδας κατά το τελευταίο πριν από τη διάλυση έτος».*

Αν έχει λάβει χώρα εκχώρηση της εταιρικής μερίδας ενός των εταίρων ή μεριδιούχων κατά το τελευταίο έτος πριν από τη διάλυση της εταιρίας ο φόρος μεταβίβασης θα υπολογισθεί επί της αγοραίας αξίας αυτής και με ακέραιο φορολογικό συντελεστή, ενώ στην αξία που αντιστοιχεί στα μη εκχωρηθέντα μερίδια ο φόρος θα υπολογιστεί με μειωμένο συντελεστή.

Σε περίπτωση που η αξία του μεταβιβαζόμενου ακινήτου ή του εμπράγματος επί ακινήτου δικαιώματος δεν είναι ανάλογη με την εταιρική μερίδα του εταίρου ή μεριδιούχου, πρέπει να ερευνάται αν για τη διαφορά καταβλήθηκε αντάλλαγμα. Αν δηλώνεται ή διαπιστώνεται η καταβολή ανταλλάγματος επί της αγοραίας αξίας της διαφοράς επιβάλλεται φόρος μεταβίβασης, με ακέραιο φορολογικό συντελεστή, διαφορετικά η διαφορά αυτή θα υπαχθεί σε φόρο δωρεάς.

Επίσης, *«σύμφωνα με την πιο πάνω διάταξη, σε περίπτωση απόληψης μερίδων, από αποσυρόμενους εταίρους, από την ακίνητη περιουσία Ομόρρυθμης, Ετερόρρυθμης Εταιρίας ή Εταιρίας Περιορισμένης Ευθύνης κατά το λόγο της εταιρικής τους μερίδας, ο φόρος μεταβίβασης υπολογίζεται με μειωμένο φορολογικό συντελεστή το τέταρτο του ακεραίου που ισχύει κατά περίπτωση επί της αγοραίας αξίας του μεταβιβαζόμενου ακινήτου ή τμήματος αυτού, το οποίο εξέρχεται της εταιρικής περιουσίας.*

*Αν το αυτοσίως μεταβιβαζόμενο ακίνητο στον αποσυρόμενο της εταιρίας εταίρο δεν είναι κατ' αξία ανάλογο της εταιρικής του μερίδας, τότε αν για τη διαφορά δηλώνεται ή διαπιστώνεται ότι καταβλήθηκε αντάλλαγμα οφείλεται φόρος μεταβίβασης με τον ακέραιο συντελεστή, διαφορετικά η διαφορά αυτή θα υπαχθεί σε φόρο δωρεάς.*

Επισημαίνεται, ότι σε περίπτωση διάλυσης εταιρίας και αυτούσιας μεταβίβασης της ακίνητης περιουσίας της στα μέλη της δεν υφίσταται διανομή, όπως εσφαλμένα πολλές φορές υποστηρίζεται (ενδεχόμενα εκ του ότι και οι δύο περιπτώσεις υπάγονται σε φόρο με μειωμένο φορολογικό συντελεστή το τέταρτο του ακεραίου που ισχύει κατά περίπτωση) αλλά μεταβίβαση από το νομικό πρόσωπο της διαλυόμενης εταιρίας στα μέλη της, η οποία θα πρέπει να περιβληθεί τον τύπο του συμβολαιογραφικού εγγράφου (σχετ. η απόφαση 1993/1978 του Σ.τ.Ε.)».

Στην περίπτωση όμως που η ακίνητη περιουσία μεταβιβαστεί «κατά συγκυριότητα (ποσοστά εξ αδιαιρέτου) στα μέλη προσωπικής εταιρίας ή Εταιρίας Περιορισμένης Ευθύνης που διαλύθηκε και επακολουθήσει διανομή των ακινήτων, εκτός από το φόρο διάλυσης (στο 1/4 του ακεραίου συντελεστή), θα οφείλεται και φόρος διανομής (σχετ. εγκ. Κ5407/71/22-7-86 Πε 244»).

Επίσης κατά τη διάλυση ανώνυμης εταιρίας και τη μεταβίβαση της ακίνητης περιουσίας στους μετόχους επιβάλλεται φόρος με ακέραιο συντελεστή. Το ίδιο ισχύει και κατά την εισφορά ακινήτου σε εταιρία οποιασδήποτε νομικής μορφής.

Το ίδιο ισχύει και σε περίπτωση απόληψης μερίδων από την ακίνητη περιουσία εταίρων που αποσύρονται από την εταιρεία.

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

α) «*Επί υποχρεωτικής ανταλλαγής, σύμφωνα με το νόμο, τμημάτων οικοπέδων που γειτονεύουν για να γίνουν αυτά οικοδομήσιμα.*

β) *Επί συγχωνεύσεως Ανωνύμων Εταιριών (Α.Ε.) δια συστάσεως νέας ή δια συγχωνεύσεως ή εξαγοράς μίας ή περισσότερων από άλλη, συνεπεία της οποίας συντελείτε μεταβίβαση ακινήτων κ.λπ., καθώς και επί συγχωνεύσεως συνεταιρισμών ή ανωνύμου εταιρείας με συνεταιρισμό.*

γ) *Η ανωτέρω μείωση του φόρου κατά το 1/2 που ίσχυε σε αγορά ακινήτου με εισαγωγή συναλλάγματος από ομογενείς, ναυτικούς ή Έλληνες εργαζόμενους στο εξωτερικό, καταργήθηκε από 28.12.2000 με την παρ. 3 του άρθρου 2 του Ν. 2873/00 (ΦΕΚ 285 Α)».*

Συνεπώς για συμβόλαια αγοράς που έχουν συνταχθεί από τις 28.12.2000 και μετά - ανεξάρτητα πότε έχει υποβληθεί η οικεία δήλωση- επιβάλλεται φόρος με ακέραιο πλέον συντελεστή. Αντίθετα, για εκκρεμείς υποθέσεις αγοράς ακινήτου με εισαγωγή συναλλάγματος ισχύει ο μειωμένος συντελεστής εφόσον το συμβόλαιο της αγοράς έχει συνταχθεί μέχρι και τις 27.12.2000. Στις περιπτώσεις αυτές ο αγοραστής του ακινήτου έχει τη δυνατότητα να προσκομίσει συνάλλαγμα μέχρι της καθ' οιονδήποτε τρόπο οριστικοποίησης της υπόθεσης.

δ) *Επί απαλλοτριώσεως οικοπέδων για δημόσια ωφέλεια. Αναγκαστική απαλλοτρίωση αποτελεί τόσο η αναγκαστική προσκύρωση οικοπέδου όσο και η ρυμοτομία ακινήτων.*

Στην περίπτωση προσκύρωσης επειδή η νόμιμη διαδικασία του καθορισμού της αποζημίωσης και της κατάθεσης αυτής υπέρ του ιδιοκτήτη της απαλλοτριούμενης έκτασης είναι χρονοβόρα, οι συμβαλλόμενοι (παρόδοιοι και δικαιούχοι αποζημίωσης) μπορούν να παρακάμψουν τη διαδικασία του δικαστικού καθορισμού της αποζημίωσης αυτή και να την καθορίσουν ελεύθερα μεταξύ τους προβαίνοντας σε αναγκαστική μεταβίβαση (σύνταξη συμβολαίου αγοραπωλησίας). Στη συγκεκριμένη περίπτωση ο συντελεστής του φόρου είναι πάλι το 1/2 του ακέραιου συντελεστή που ισχύει κατά περίπτωση, καθόσον δεν αλλοιώνεται ο αναγκαστικός χαρακτήρας της μεταβίβασης αυτής. Ως φορολογητέα αξία στην προσκύρωση λαμβάνεται:

- Το ποσό της αποζημίωσης που καθορίζει το δικαστήριο, όταν τηρείται η διαδικασία του δικαστικού καθορισμού της αποζημίωσης ανεξάρτητα αν το ακίνητο βρίσκεται σε περιοχή που ισχύει το αντικειμενικό σύστημα, το μικτό ή αυτό των συγκριτικών στοιχείων.

- Η αντικειμενική αξία, όταν το ακίνητο βρίσκεται σε περιοχή που ισχύει το αντικειμενικό σύστημα και παρακάμπτεται η διαδικασία του δικαστικού προδιορισμού, ή η αξία που προκύπτει με τα συγκριτικά στοιχεία όταν το ακίνητο βρίσκεται σε περιοχή εκτός αντικειμενικού συστήματος, εκτός εάν η συμφωνηθείσα αξία (τίμημα) είναι μεγαλύτερη της αντικειμενικής που προκύπτει.

ε) Επί ανταλλαγής ακινήτων ίσης αξίας, που βρίσκονται και τα δύο στην Ελλάδα. Όταν τα ανταλλασσόμενα ακίνητα είναι άνιση αξίας, τότε για την επιπλέον αξία οφείλεται φόρος μεταβίβασης με ακέραιο συντελεστή αν καταβλήθηκε αντάλλαγμα, διαφορετικά οφείλεται φόρος δωρεάς (με ταυτόχρονα υποβολή σχετικής δήλωσης).

Επί ανταλλαγής ακινήτων που βρίσκονται το ένα στην ημεδαπή και το άλλο στην αλλοδαπή δεν έχει εφαρμογή η παρούσα διάταξη, δεδομένου ότι οι διατάξεις του Α.Ν. 1521/50 εφαρμόζονται μόνο σε μεταβιβάσεις ακινήτων που βρίσκονται στην Ελλάδα. Συνεπώς στην περίπτωση αυτή οφείλεται φόρος μεταβίβασης με ακέραιο συντελεστή μόνο επί της αξίας του ακινήτου που βρίσκεται στην Ελλάδα.

*«Με την αριθ. 559/1995 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Ν.Σ.Κ.) (1109819/374/ΒΟΟ13/ΠΟΛ. 1014/10-1-96 εγκύκλιος) έγινε δεκτό ότι στις περιπτώσεις ανταλλαγής ή διανομής ακινήτων που βρίσκονται σε περιοχές στις οποίες εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα, ο υπολογισμός του φόρου θα γίνεται με βάση την αντικειμενική αξία και όχι το τυχόν μεγαλύτερο από αυτή τίμημα που ενδεχομένως δηλώνουν οι συμβαλλόμενοι.*

*Επίσης όταν ο ένας από τους ανταλλάσσοντες είναι από τα πρόσωπα της περ. γ' του άρθρου 6 του Α.Ν. 1521/50 (δήμοι, κοινότητες κ.λπ.) τότε για την αξία του ακινήτου που θα περιέλθει με την ανταλλαγή στα πρόσωπα αυτό, δεν οφείλεται φόρος.*

*5. Οι ανωτέρω φορολογικοί συντελεστές μειώνονται κατά ποσοστό σαράντα τα εκατό (40%), για αγορά ακινήτων ή εμπραγμάτων δικαιωμάτων επί ακινήτων, που πραγματοποιείται από φυσικά πρόσωπα που κατοικούν μόνιμα σε νησιά με πληθυσμό σύμφωνα με την τελευταία απογραφή κάτω από τρεις χιλιάδες εκατό (3.100) κατοίκους. Η μείωση αυτή των φορολογικών συντελεστών παρέχεται για μια δεκαετία, που αρχίζει από 18.2.1997 (άρθρο 8 Ν. 2459/97)».*

Επισημαίνεται ότι η ισχύς της ανωτέρω διάταξης με το Ν. 3427/05 άρθρο 25 παρατάθηκε μέχρι 18.2.2017

#### **4.3. Απαλλαγές από το Φ.Μ.Α.**

Σύμφωνα με το άρθρο 6 του Ν. 1521/1950<sup>34</sup> απαλλαγές του Φ.Μ.Α. είχαμε στις παρακάτω περιπτώσεις:

α) «Μεταβιβάσεις σε πρόσφυγες.

*Πρόκειται για απαλλαγή από το Φ.Μ.Α. των μεταβιβάσεων ακινήτων σε πρόσφυγες σύμφωνα με τις διατάξεις του Π.Δ. 15/28-07-1938 Β. Δ/τος «Περί κωδικοποίησης της περί αποκαταστάσεως αστών προσφύγων κειμένης νομοθεσίας» καθώς και η μεταβίβαση κλήρων με τις διατάξεις του Αγροτικού Κώδικα. Τα εν λόγω ακίνητα ανήκουν στο Δημόσιο.*

β) *Αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτου για δημόσια ωφέλεια.*

- *Αναγκαστική απαλλοτρίωση κτισμάτων σύμφωνα με τις διατάξεις του Αγροτικού Κώδικα.*
- *Αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτων υπέρ του Δημοσίου και Ν.Π.Δ.Δ..*

γ) *Ανάκληση απαλλοτρίωσης.*

---

<sup>34</sup> Νόμος 1521/1950 ο οποίος κυρώθηκε με το Ν. 1587/1950 «Περί φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων» Ανακτήθηκε από τον ιστότοπο: [www.e-nomothesia.gr](http://www.e-nomothesia.gr) 3/5/2018

Απαλλάσσεται από το Φ.Μ.Α. η επαναμεταβίβαση του ακινήτου λόγω ανάκλησης της απαλλοτριώσης που είχε γίνει για δημόσια ωφέλεια. Ο τυχόν καταβληθείς φόρος κατά τη συντέλεση της απαλλοτριώσης δεν επιστρέφεται.

δ) Μεταβίβαση προς το Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ..

Όταν ο αγοραστής είναι το Δημόσιο, τα Ν.Π.Δ.Δ., οι δήμοι οι κοινότητες, οι ιεροί ναοί και οι ιερές μονές. Η απαλλαγή αφορά μόνο τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα. Στην έννοια των ιερών ναών περιλαμβάνονται οι ευκτήριοι οίκοι και τα θρησκευτικά εντευκτήρια άλλων δογμάτων ή θρησκειών (εφόσον πρόκειται για ημεδαπά νομικά πρόσωπα).

ε) Μεταβιβάσεις μεταλλείων.

Πρόκειται για απαλλαγή της σύμβασης με την οποία ο ιδιοκτήτης μεταλλείου μεταβιβάζει το δικαίωμα μεταλλειοκτησίας ή εκμετάλλευσης μεταλλείου.

στ). Μεταβίβαση από συνεταιρισμούς στα μέλη τους.

Προϋποθέσεις:

- Ο συνεταιρισμός να μην είναι κερδοσκοπικός (σύμφωνα με το καταστατικό του δεν αποσκοπεί στην πραγματοποίηση κερδών).

- Κατά το χρόνο της μεταβίβασης οι αγοραστές να έχουν την ιδιότητα του μέλους (τα πρόσωπα στα οποία γίνεται η μεταβίβαση μπορεί να είναι ιδρυτικά μέλη, μπορεί να έχουν αποκτήσει την ιδιότητα του μέλους ως κληρονόμοι ή να τους έχει εκχωρηθεί συνεταιριστική μερίδα από μέλος του συνεταιρισμού).

- Έκταση απαλλαγής:

- Αν η αγορά των μεταβιβαζόμενων εκτάσεων από το συνεταιρισμό έχει γίνει πριν από τις 28/12/1971, είτε με οριστικό συμβόλαιο είτε με προσύμφωνο και έχει καταβληθεί ο φόρος, δεν οφείλεται Φ.Μ.Α. κατά τη μεταβίβαση στα μέλη.

- Αν η αγορά των μεταβιβαζόμενων εκτάσεων έχει γίνει μετά τις 28/12/1971, κατά τη μεταβίβαση στα μέλη η απαλλαγή περιορίζεται στο ποσοστό της αξίας του μεταβιβαζόμενου ακινήτου που είχε υποβληθεί σε φόρο κατά την αγορά από το συνεταιρισμό.

ζ) Ανταλλαγή ακινήτου λόγω εξώνησης.

η) Επαναμεταβίβαση ακινήτου λόγω εξώνησης.

Αν γίνει εξώνηση (επαναμεταβίβαση του ακινήτου στον πωλητή εντός ορισμένης συμφωνηθείσας προθεσμίας έναντι τιμήματος) εντός της ταχθείσης συμβατικής προθεσμίας, δεν επιβάλλεται φόρος για τη νέα μεταβίβαση και επιστρέφεται ο μισός φόρος που καταβλήθηκε.

θ) Ακύρωση μεταβίβασης για εξαιρετικούς λόγους.

Αν η σύμβαση ακυρωθεί δικαστικά ή συμβατικά εντός τεσσάρων (4) ετών είτε λόγω νομικού ελαττώματος είτε για άλλο εξαιρετικούς λόγους δεν οφείλεται φόρος για την ακύρωση και επιστρέφεται ο μισός που καταβλήθηκε.

ι) Απαλλαγή ξένων κρατών.

Κατ' εφαρμογή της σύμβασης της Βιέννης, η απαλλαγή παρέχεται με τον όρο της αμοιβαιότητας για την αγορά ακινήτων που προορίζονται για τη στέγαση των γραφείων της Πρεσβείας – Προξενείου ή για την κατοικία του Πρέσβη – Πρόξενου, με απόφαση κάθε φορά του Υπουργού Οικονομικών.

κ) Απαλλαγή σεισμοπλήκτων

Σύμφωνα με το Ν. 867/1979, όπως ισχύει, οι συμβάσεις αγοράς ακινήτων με σεισμοδάνειο απαλλάσσονται από το φόρο μέχρι το ύψος του σεισμοδανείου και της αρωγής, εφόσον ο αγοραστής και ο δικαιούχος ήταν κύριος του ακινήτου κατά το χρόνο του σεισμού. Ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων για τους σεισμόπληκτους ισχύουν και για τους πληγέντες από πλημμύρες, πυρκαγιές και κατολισθήσεις, σύμφωνα με το άρθρο 10 του Ν. 2576/1998.

λ) Απαλλαγή βάση ειδικής διάταξης νόμου».

Αντίστοιχα με τους νεότερους νόμους σχετικά με το Φ.Μ.Α. που αντικατέστησαν τις παραπάνω διατάξεις του Ν.1521/1950, ισχύουν τα κάτωθι:

Η απαλλαγή παρέχεται μόνο σε φυσικά πρόσωπα (έγγαμα ή άγαμα), εφόσον κατοικούν μόνιμα στην Ελλάδα. Συνεπώς, δε δικαιούνται της απαλλαγής οι Έλληνες φοιτητές για όσο

διάστημα παραμένουν σπουδάζοντας στο εξωτερικό (άρθρο 23 παρ. 4-5 Ν. 3943/2011<sup>35</sup>, ΦΕΚ 66 Α'/31-3-2011).

Με τις διατάξεις του άρθρου 21 του Ν. 3842/2010<sup>36</sup> «καταργήθηκε η απαλλαγή για τους Έλληνες ή ομογενείς του εξωτερικού που δεν κατοικούν στην Ελλάδα κατά το χρόνο της αγοράς. Επίσης, καθορίστηκαν οι κατηγορίες δικαιούχων ως ακολούθως:

α) Έλληνες,

β) Ομογενείς από Αλβανία, Τουρκία και χώρες της πρώην Σοβιετικής Ένωσης,

γ) Πολίτες των κρατών – μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης,

δ) Αναγνωρισμένοι πρόσφυγες, σύμφωνα με τις διατάξεις του Π.Δ. 96/2008 (ΦΕΚ 152 Α'), και

ε) Πολίτες τρίτων χωρών που απολαύουν του καθεστώτος του επί μακρόν διαμένοντος στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις διατάξεις του Π.Δ. 150/2006 (ΦΕΚ 160 Α').

Η μόνιμη διαμονή αποδεικνύεται με κάθε νόμιμο μέσο, όπως π.χ. η έναρξη άσκησης επαγγέλματος, η πρόσληψη για παροχή υπηρεσιών εξαρτημένης εργασίας (μισθωτός), η ενοικίαση κατοικίας, η φοίτηση σε σχολές κ.λπ.. Το ελάχιστο συνεχόμενο χρονικό διάστημα κατοικίας στην Ελλάδα ορίζεται σε ένα (1) έτος».

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

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

---

<sup>35</sup> Νόμος 3943/2011 ΦΕΚ 66 Α'/31-3-2011 «Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, στελέχωση των ελεγκτικών υπηρεσιών και άλλες διατάξεις αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών». (Άρθρο 23. Φορολογία κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών). Ανακτήθηκε από τον ιστότοπο: [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr) 3/5/18

<sup>36</sup> Νόμος 3842/2010 (ΦΕΚ Α' 58/23-4-2010) «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις» (παρ. 1 του άρθρου 22). Ανακτήθηκε από τον ιστότοπο: <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/11674> 8/5/18



Για τους έμμισθους Έλληνες δημοσίους υπαλλήλους που υπηρετούν στο εξωτερικό θεωρείται ότι η κατοικία τους βρίσκεται στην Ελλάδα και συνεπώς δικαιούνται της απαλλαγής. *«Η απαλλαγή παρέχεται και στον κύριο εξ αδιαιρέτου ποσοστού ή ψιλό κύριο ή επικαρπωτή κατοικίας ή οικοπέδου που αγοράζει το υπόλοιπο ποσοστό ή το εμπράγματο δικαίωμα της επικαρπίας ή της ψιλής κυριότητας, προκειμένου να γίνει εξ ολοκλήρου κύριος του ακινήτου, εφόσον το ποσοστό που έχει δεν του πληροί τις στεγαστικές ανάγκες».*

Η απαλλαγή παρέχεται και στο σύζυγο που βρίσκεται σε διάσταση, υπό τον όρο ότι έχει καταθέσει αίτηση ή αγωγή διαζυγίου τουλάχιστον προ έξι μηνών από το χρόνο της αγοράς. Αν δε λυθεί ο γάμος με διαζύγιο μέσα σε πέντε έτη από την αγορά, αίρεται η χορηγηθείσα απαλλαγή και καταβάλλεται ο οικείος φόρος.

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

Πρέπει να επισημανθεί ότι με τις διατάξεις του άρθρου 21 του Ν. 3842/2010 επήλθαν μεταβολές στο αντικείμενο της απαλλαγής βάση του ισχύοντος Ν. 1521/1920 ως ακολούθως:

*«Καταργήθηκε η χορήγηση της απαλλαγής για αγορά κατοικίας με εμβαδόν έως 200 τ.μ. ή οικοπέδου, στο οποίο αντιστοιχεί κατοικία με εμβαδόν έως 200 τ.μ., ανεξάρτητα από την αξία τους, και παρέχεται απαλλαγή, η οποία συνδέεται με την οικογενειακή κατάσταση του δικαιούχου και το είδος του αγοραζόμενου ακινήτου ως εξής:*

- Για αγορά κατοικίας: από άγαμο μέχρι ποσού αξίας 200.000€, από άγαμο που παρουσιάζει αναπηρία τουλάχιστον 67% από διανοητική καθυστέρηση ή φυσική αναπηρία μέχρι ποσού αξίας 250.000€, από έγγαμο μέχρι ποσού αξίας 250.000€ ενώ από έγγαμο που παρουσιάζει αναπηρία τουλάχιστον 67% από διανοητική καθυστέρηση ή φυσική αναπηρία μέχρι ποσού αξίας 275.000€. Το ποσό αυτό προσαυξάνεται κατά 25.000€ για καθένα από τα δύο πρώτα τέκνα αυτού και κατά 30.000€ για το τρίτο και καθένα από τα επόμενα τέκνα του.

- Για αγορά οικοπέδου: από άγαμο μέχρι ποσού αξίας 50.000€ από έγγαμο μέχρι ποσού αξίας 100.000€. Το ποσό αυτό προσαυξάνεται κατά 10.000€ για καθένα από τα δύο πρώτα τέκνα αυτού και κατά 15.000€ για το τρίτο και καθένα από τα επόμενα τέκνα του. Αν η αξία του ακινήτου υπερβαίνει τα παραπάνω αφορολόγητα όρια, η απαλλαγή χορηγείται μέχρι του αντίστοιχου αφορολόγητου ποσού και για την επιπλέον αξία οφείλεται Φ.Μ.Α. με συντελεστή

10%. Σε περίπτωση αγοράς κατοικίας, στο ποσό της απαλλαγής περιλαμβάνεται και η αξία μιας θέσης στάθμευσης και ενός αποθηκευτικού χώρου, για επιφάνεια εκάστου έως 20 τ.μ., εφόσον βρίσκονται στο ίδιο ακίνητο και αποκτώνται ταυτόχρονα με το ίδιο συμβόλαιο αγοράς. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται σε αγορές πρώτης κατοικίας, η φορολογική υποχρέωση των οποίων γεννιέται από τις 23-4-2010 και μετά».

Οι προϋποθέσεις για την απαλλαγή πρώτης κατοικίας είναι οι ακόλουθες:

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

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

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

Τέλος σημαντικό είναι να αναφερθούν οι λόγοι άρση της απαλλαγής. «Σε περίπτωση που με πράξη εν ζωή μεταβιβασθεί το ακίνητο ή συσταθεί σ' αυτό οποιοδήποτε εμπράγματο δικαίωμα, πλην υποθήκης, πριν από την παρέλευση της πενταετίας, αυτός που μεταβιβάζει ή συνιστά εμπράγματο δικαίωμα υποχρεούται, προ της μεταβίβασης ή της σύστασης του εμπράγματου δικαιώματος, να υποβάλει δήλωση και να καταβάλει εφάπαξ το Φ.Μ.Α. που αναλογεί στην αξία του μεταβιβαζομένου ακινήτου».

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

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

## 5. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5<sup>ο</sup>: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

### 5.1. Εισαγωγή

Σ' αυτό το κεφάλαιο παρουσιάζονται τα ειδικά συμπεράσματα που απορρέουν από την προαναφερθείσα βιβλιογραφική (νομολογιακή) έρευνα, όσον αφορά την διαχρονική εξέλιξη θεμάτων «Φορολογίας Κεφαλαίου» στην Ελλάδα.

### 5.2. Ειδικά συμπεράσματα

Η Φορολογία Κεφαλαίου αποτελεί το σύνολο των νομικών διατάξεων του φόρου που έχουν αντικείμενο τα κεφάλαια, δηλαδή τα σύνολο των οικονομικών αγαθών των φυσικών προσώπων που χρησιμοποιούνται για τη δημιουργία και παραγωγή άλλων οικονομικών αγαθών.

Κληρονομιά είναι το αντικείμενο της κληρονομικής διαδοχής, δηλαδή το σύνολο της περιουσίας του φυσικού προσώπου που πέθανε και μπορεί να αποτιμηθεί σε χρήμα.

Η θέσπιση του φόρου κληρονομιών και δωρεών στηρίζεται στην αντίληψη ότι η απόκτηση περιουσίας χωρίς αντάλλαγμα έχει σαν συνέπεια την ικανότητα αυτού που απέκτησε την περιουσία να καταβάλλει μέρος της στο δημόσιο σαν φόρο, ώστε να ανακατανέμεται ο ιδιωτικός πλούτος και να ασκείται κοινωνική πολιτική.

Ανατρέχοντας στη νομοθετική ιστορία της σύγχρονης Ελλάδας, ο φόρος περί κληρονομιών εμφανίζεται για πρώτη φορά με την μορφή τέλους χαρτοσήμου με το νόμο της 15<sup>ης</sup> Αυγούστου 1836 ο οποίος μεταγενέστερα τροποποιήθηκε μέχρι το 1906 τέσσερις φορές, χωρίς όμως ποτέ οι διατάξεις αυτές να εφαρμοστούν συστηματικά. Η κυριότερη νομοθεσία σχετικά με την φορολόγηση κληρονομιάς με μορφή παρόμοια με την σημερινή έγινε με το Ν. 3391/1909 «Εκσυγχρονισμός του συστήματος φορολογίας κληρονομιών» ο οποίος ίσχυσε μέχρι και το 1919 οπότε και έγινε ριζική αναμόρφωση του ελληνικού φορολογικού συστήματος και η Ελλάδα με την κυβέρνηση Βενιζέλου απέκτησε φορολογική νομοθεσία εφάμιλλη με αυτή των κρατών της Ευρώπης.

Γενικότερα στην Ελλάδα η Φορολογία της Ακίνητης Περιουσίας έχει αλλάξει πολλές φορές στο παρελθόν. Για πρώτη φορά καθιερώθηκε με το Νομοθετικό Διάταγμα της 3<sup>ης</sup>

Μαρτίου 1923 ως Φορολογία Κεφαλαίου. Στη συνέχεια μέχρι το έτος 1975 όπου ψηφίσθηκε για πρώτη φορά τακτικός φόρος κατοχής ακινήτου περιουσίας με το Νόμο 11/1975 η κατοχή της ακίνητης περιουσίας παρέμεινε αφορολόγητη. Η φορολογική υποχρέωση για την ακίνητη περιουσία θεσπίστηκε εκ νέου με τις διατάξεις του Ν. 1249/1982 οι οποίες καταργήθηκαν με το Νόμο 2065/1992 από 1.1.1993.

Στη συνέχεια ο Ν. 2130/1993 εισήγαγε το Τέλος Ακίνητης Περιουσίας το οποίο θεσπίστηκε ως ίδιος πόρος των Ο.Τ.Α και με το Ν. 2459/1997 (άρθρα 21 επ.) επιβλήθηκε παράλληλα εκ νέου προς το ΤΑΠ ως Φόρος επί της κατοχής Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας (ΦΜΑΠ), ο οποίος συμπληρώθηκε μεταγενέστερα με τους Νόμους 2515/1997, 2579/1997, 2648/1998. Αργότερα μετά από δέκα χρόνια, καταργήθηκε ο Φόρος Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας με τη θέσπιση του Ν. 3634/2008 ο οποίος εισήγαγε το Ενιαίο Τέλος Ακινήτων (ΕΤΑΚ) και δύο χρόνια μόλις μετά τη θέσπισή του, καταργήθηκε τελικά με τα άρθρα 27-58 του Ν. 3842/2010 και αντικαταστάθηκε εκ νέου από το φόρο ακίνητης περιουσίας.

Τα θέματα της φορολογίας κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών ρυθμίζονται από τον Κώδικα, ο οποίος έχει κυρωθεί με το Ν. 2961/2001 και όπως έχει τροποποιηθεί μέχρι σήμερα και ισχύει. Αναλυτικότερα ο Ν. 2961/2001 αποτελεί το τελευταίο νομοθέτημα που αφορά τη φορολογία κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από λαχεία. Κατά το άρθρο 1 η επιβολή του φόρου έχει δύο παραγράφους:

1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον παρόντα νόμο.

2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο.

Παρ' όλα αυτά ο Ν. 3515/2010 επέφερε την τροποποίηση του ισχύοντος Ν. 2961/2001 και συμπεραίνουμε τα εξής:

Η φορολογία κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών διακρίνεται σε τρεις κατηγορίες, η κάθε μία από τις οποίες προβλέπει διαφορετικό φόρο, ανάλογα με τον βαθμό συγγένειας μεταξύ του κληρονομούμενου και του κληρονόμου.

Στην Α' κατηγορία που υπάγονται: α) ο σύζυγος του κληρονομούμενου, β) οι κατιόντες πρώτου βαθμού (τέκνα από νόμιμο γάμο, τέκνα χωρίς γάμο έναντι της μητέρας,

αναγνωρισθέντα εκούσια ή δικαστικά έναντι του πατέρα, νομιμοποιηθέντα με επιγενόμενο γάμο ή δικαστικά έναντι και των δύο γονέων), γ) οι κατιόντες εξ αίματος δεύτερου βαθμού (εγγονοί) και δ) οι ανιόντες εξ αίματος πρώτου βαθμού (γονείς):

- Το αφορολόγητο όριο αυξάνεται στις εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ από ενενήντα πέντε (95.000) ευρώ.
- Ο συντελεστής παραμένει στο τρέχον ισχύον 1% μέχρι τις τριακόσιες (300.000) ευρώ.
- Το αφορολόγητο όριο αυξάνεται σε τετρακόσιες χιλιάδες (400.000) ευρώ από τριακόσιες χιλιάδες (300.000) για τις χήρες και τα ορφανά.
- Ο ανώτατος φορολογικός συντελεστής είναι 10% δεν θα ξεπερνάει με άλλα λόγια τον τρέχον φόρο μεταβίβασης που είναι 11%

Επίσης στη Β' κατηγορία που υπάγονται: α) οι κατιόντες τρίτου και επόμενων βαθμών (δεσέγγονοι), β) οι ανιόντες δεύτερου και επόμενων βαθμών (παππούδες, γιαγιάδες), γ) εκούσια ή δικαστικά αναγνωρισθέντα τέκνα έναντι των ανιόντων του πατέρα που τα αναγνώρισε, δ) κατιόντες του αναγνωρισθέντος έναντι του αναγνωρίσαντος και των ανιόντων αυτού, ε) οι αδελφοί (αμφιθαλείς ή ετεροθαλείς), στ) οι συγγενείς εξ αίματος τρίτου βαθμού εκ πλαγίου (ανηψιοί), ζ) οι πατριοί και οι μητρίες, η) τα τέκνα από προηγούμενο γάμο του συζύγου, θ) τα τέκνα εξ αγχιστείας (γαμπροί – νύφες) και ι) οι ανιόντες εξ αγχιστείας (πεθεροί – πεθερές):

✓ Η αιτία θανάτου κτήση χρηματικών ποσών υπόκειται σε φόρο ο οποίος υπολογίζεται αυτοτελώς με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%), προκειμένου για κληρονόμους που υπάγονται στην Α' κατηγορία και με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), προκειμένου για κληρονόμους που υπάγονται στη Β' κατηγορία.

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

Όσον αφορά τη Γ' κατηγορία που υπάγονται οποιοσδήποτε άλλος εξ αίματος ή εξ αγχιστείας συγγενής του κληρονομούμενου το αφορολόγητο όριο αιτία θανάτου κτήση περιουσιακών στοιχείων, η κλίμακα υπολογισμού του φόρου παραμένει η ίδια, με τον ισχύοντα προηγούμενο Ν. 2961/2001.

Συνοψίζοντας σε σχέση με την τροποποίηση του ισχύοντος Ν. 2961/2001 αξίζει να αναφερθούν τα εξής:

Εξαιτίας της εφαρμογής υψηλού αφορολόγητου ορίου και χαμηλών συντελεστών στην Α' κατηγορία, ο υπολογισμός φόρου για την μεταβίβαση κληρονομιάς από τους γονείς προς τα τέκνα, γίνεται κατά τον ίδιο τρόπο, ανεξαρτήτως αιτίας μεταβίβασης (δωρεά ή γονική παροχή).

Καθιερώνεται αφορολόγητο όριο τετρακοσίων χιλιάδων (400.000) ευρώ σε περίπτωση μεταβίβασης κληρονομιάς του αποβιώσαντος κληρονομούμενου στον σύζυγο ή τα ανήλικα τέκνα του.

Επαναφορά της αυτοτελούς φορολόγησης των χρηματικών ποσών που μεταβιβάζονται σε συγγενείς της Α' και Β' κατηγορίας, με συντελεστή 10% για την Α' κατηγορία και 20% για τη Β' κατηγορία χωρίς αφορολόγητο όριο, καθώς χρησιμοποιούνται για την καταστράτηγηση των διατάξεων της φορολογίας και του θεσμού του πόθεν έσχεσ. Το αφορολόγητο όριο των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000) ή των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ εξακολουθεί να ισχύει, αλλά έτσι εμποδίζεται η μέχρι πρότινος απόκτηση μεγάλης αξίας περιουσίας, χωρίς την καταβολή του σχετικού φόρου, καθώς «η μέθοδος των άτυπων δωρεών ή των άτυπων γονικών παροχών» αξιοποιείται κατά κύριο λόγο για την κάλυψη τεκμηρίων αγοράς.

Ο φόρος κληρονομιάς, δωρεάς και γονικής παροχής καταβάλλεται σε δώδεκα (12) ισόποσες διμηνιαίες δόσεις όπου το ποσό της δόσης δεν μπορεί να είναι μικρότερο των πεντακοσίων (500) ευρώ εκτός της τελευταίας, ανεξάρτητα του είδους των περιουσιακών που αποκτώνται ή από τον τίτλο βεβαίωσης του φόρου.

Ο τελευταίος Ν. 4484/2017 «Τροποποίηση του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια» του οποίου οι ρυθμίσεις με το άρθρο 15 ισχύουν από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δηλαδή εφαρμόζονται σε υποθέσεις στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από 1/8/2017 αναφέρει σχετικά:

Ότι, καταργείται η προϋπόθεση του όρου της αμοιβαιότητας, η οποία έπρεπε υποχρεωτικά να συντρέχει προκειμένου να τύχουν του ευνοϊκού συντελεστή 0,5% όλα ανεξαιρέτως τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα (τα αντίστοιχα με

τα ελληνικά) και περιορίζεται αυτή μόνο στα αντίστοιχα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα, που είναι εγκατεστημένα σε τρίτες χώρες (πλην της Ευρωπαϊκής Ένωσης και του Ε.Ο.Χ.).

Όσον αφορά την επιβολή του Φ.Μ.Α. «απαραίτητη προϋπόθεση είναι η κατά τους νόμιμους τύπους καταρτιζόμενη οριστική σύμβαση μεταβίβασης ακινήτου η εμπραγμάτου επί ακινήτου δικαιώματος χωρίς να επηρεάζει η γνήσια ή όχι βούληση των συμβαλλομένων, η εικονικότητα αυτών και γενικά η ύπαρξη πλάνης ή άλλων ελαττωμάτων της βούλησης στη διμερή δικαιοπραξία.

Με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Ν. 1521/1950, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 2 του Ν. 2892/2001, οι συντελεστές του Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτων ορίζονται σε ποσοστό 8% για ποσό μέχρι 15.000 ευρώ τμήμα της αγοραίας ή αντικειμενικής αξίας και σε ποσοστό 10% για τον πέραν του ποσού αυτού τμήμα της, εφόσον τα μεταβιβαζόμενα ακίνητα βρίσκονται γενικά σε περιοχές εκτός σχεδίου ή εντός σχεδίου, αλλά με την προϋπόθεση ότι το συγκεκριμένο δημοτικό ή κοινοτικό διαμέρισμα δεν υφίσταται σταθμός ή κλιμάκιο πυροσβεστικής υπηρεσίας.

Για τα δημοτικά ή κοινοτικά διαμερίσματα που λειτουργεί Πυροσβεστική Υπηρεσία και μόνο για τα εντός σχεδίου ακίνητα, οι παραπάνω συντελεστές αυξάνονται κατά δύο μονάδες (11% και 13%) αντίστοιχα.

Αντίστοιχα ο Ν. 1521/1950 ο οποίος κυρώθηκε με το Ν. 1587/1950, αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 22 του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ Α' 58/23-4-2010) και σύμφωνα με αυτόν αναπροσαρμόστηκαν οι συντελεστές του Φ.Μ.Α. ως ακολούθως:

Συντελεστής 8% για ποσό μέχρι είκοσι χιλιάδων ευρώ (20.000€) τμήμα της φορολογητέας αξίας και 10% για το άνω του ποσού αυτού τμήμα της, ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη πυροσβεστικής υπηρεσίας στην περιοχή. Στο ποσό του κύριου φόρου επιβάλλεται και φόρος υπέρ δήμων και κοινοτήτων συντελεστής 3%.

Και τέλος σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 11 του Ν. 4223/2013, επήλθε μείωση του φόρου μεταβίβασης ακινήτων και η περίπτωση Γ' της παρ. 1 του άρθρου 4 του Ν. 1587/1950 (Α' 294) αντικαθίσταται ως εξής:

1. Σε κάθε άλλη περίπτωση σε τρία τοις εκατό (3%) επί της φορολογητέας αξίας του ακινήτου.



2. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού ισχύουν για μεταβιβάσεις που διενεργούνται από την 1.1.2014.

Εν κατακλείδι, ο Φόρος Μεταβίβασης Ακινήτων, που υπολογίζεται σύμφωνα με τα παραπάνω, μειώνεται στο (1/4) στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Σε αυτούσια διανομή ακινήτων (εκούσια ή δικαστική) μεταξύ των συγκυριών, ανάλογα με τη μερίδα που έχει ο καθένας και μόνο για την αξία των μερίδων που εξέρχονται από την κοινωνία.

β) Σε περίπτωση διάλυσης Ομόρρυθμης ή Ετερόρρυθμης Εταιρείας ή ΕΠΕ και μεταβίβασης της ακίνητης περιουσίας της στα μέλη της, ανάλογα με την εταιρική τους μερίδα, εφόσον δεν έγινε εκχώρηση της εταιρικής μερίδας κατά το τελευταίο πριν από τη διάλυση έτος.

## Βιβλιογραφία

- ✚ Βαρουξή Σ. & Κωστόπουλου Ε. (1936). Η εν Ελλάδι Φορολογία των Κληρονομιών, Δωρεών και Προικών. Αθήνα 1936 σελ. 3.
- ✚ Βαφιάδου, Π., Κοντοθανάση Α & Παυλάκη Σ. (2002). Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικών και Κερδών από Λαχεία. Αθήνα. Εκδόσεις: Νομική Βιβλιοθήκη.
- ✚ Γεωργακόπουλου, Θ. (1985). Η φορολογία περιουσίας στην Ελλάδα. Εκδόσεις: Κέντρο Προγραμματισμού και Οικονομικών Ερευνών, σελ. 73.
- ✚ Γκίνογλου, Δ. (2014). Φορολογική Λογιστική Ι. Θεσσαλονίκη. Εκδόσεις Γκίνογλου.
- ✚ Δράκου, Γ. (1998). Εισαγωγή στη δημόσια διοίκηση. Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη, σελ. 403.
- ✚ Καραγιώργος Δ. (1979). Δημόσια Οικονομική Ι: Οι οικονομικές Λειτουργίες του Κράτους. Εκδόσεις: Παπαζήση.
- ✚ Καραλής, Π. (2002). Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικών και Κερδών από Λαχεία, Νόμος 2961/2001. Αθήνα. Εκδόσεις: Νομική Βιβλιοθήκη.
- ✚ Παναγιωτόπουλος, Γ. (2003). Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών και
- ✚ Παρούτσα, Α. (1976). Η φορολογία της ακίνητης περιουσίας. Αθήνα: Εκδόσεις Αριστοτέλης, 976, σελ. 17-18.
- ✚ Σελλάς, Σ. (1989). «Το ελληνικό φορολογικό σύστημα», Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα.
- ✚ Σιωμόπουλος, Κ. (2001). Νεός Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών Δωρεών και Γονικών Παροχών. Αθήνα. Εκδόσεις: Παπασωτηρίου.
- ✚ Τότσης, Χ. (2003). Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικών και Κερδών από Λαχεία Ενημερωμένη και με το Ν. 091/2002.

Αθήνα. Εκδόσεις: Πάμισος.

✚ Τότσης, Χ. (2007). Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικών και Κερδών από Λαχεία, Αθήνα. Εκδόσεις Πάμισος.

✚ Τότσης, Χ. (2008). Κώδικας Φορολογίας Μεταβίβασης και Κατοχής Ακινήτων, Αθήνα. Εκδόσεις: Κέρδος.

✚ Τότσης, Χ. (2010). Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών Δωρεών. Αθήνα. Εκδόσεις: Πάμισος

✚ Φινοκαλιώτης, Κ. (2011). Φορολογικό Δίκαιο. Αθήνα – Θεσσαλονίκη. Εκδόσεις: Σάκκουλα, Δ΄ έκδοση, σελ. 21.

✚ Φωτόπουλος, Ι. (2001). Φορολογία Κληρονομιών Δωρεών και Γονικών Παροχών. Αθήνα. Εκδόσεις: Σάκκουλας.

✚ Φωτόπουλος, Ι. (2002). Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Λαχεία Νόμος 2961/2001. Αθήνα. Εκδόσεις: Σάκκουλας.

✚ Φωτόπουλος, Ι. (2013). Φορολογία Κληρονομιών Δωρεών και Γονικών Παροχών, Α΄ Τόμος. Αθήνα, σελ. 4.

## Διαδίκτυο

✚ Άρθρο του Φωτόπουλου, Ι. «Εισαγωγή στη Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών και Γονικών Παροχών» στο Περιοδικό Ηλεκτρονικός Λογιστής» τεύχος 1/2010. Ανακτήθηκε από τον ιστότοπο: <http://www.logistis.gr> 2/3/18

✚ ΕΙΣΗΓΗΤΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ, Προς τη Βουλή των Ελλήνων, στο σχέδιο νόμου «Κύρωση του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικών και Κερδών από Λαχεία». Ανακτήθηκε από τον ιστότοπο: [taxheaven.gr/laws/index/ajax/get/reason/id/13](http://taxheaven.gr/laws/index/ajax/get/reason/id/13) 10/2/2018

✚ Θέματα Φορολογίας Κεφαλαίου, (12 Δεκεμβρίου 2010), ανακτήθηκε από τον

ιστότοπο: [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr) 25/2/2018

✚ Μάθημα «Φορολογία Κεφαλαίου», Νεονάκη Μ. Φ. (Μάρτιος 2012). Ανακτήθηκε από το ιστότοπο: <https://eclass.teicrete.gr> 2/3/18

✚ Σιωμόπουλος, Κ., (2010), «Γονικές Παροχές – Έρχεται αύξηση των Αντικειμενικών Αξιών», Ανακτήθηκε από το ιστότοπο: <http://www.tovima.gr/default.asp?pid=2&ct=16&artid=308694&dt=10/01/2010#ixzz0j1kzFelo> 2/5/218

✚ Σιωμόπουλος, Κ., (2010), «Ελαφρύνσεις για Γονικές Παροχές ως 310.000€, επιβαρύνσεις ως και 658% για αντικειμενικές αξίες ακινήτων με υψηλότερες αξίες προβλέπει το νέο φορολογικό νομοσχέδιο», Ανακτήθηκε από το ιστότοπο: <http://www.tovima.gr/default.asp?pid=46&ct=16&artid=287833&dt=16/01/2010#ixzz0j1nKaAX0> 3/5/2018

## Νόμοι

✚ Ν.Δ. υπ' αριθ. 118 «Περί Κωδικός φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, προικών και κερδών εκ λαχείων», ανακτήθηκε από τον ιστότοπο: [www.e-forologia.gr](http://www.e-forologia.gr) 25/2/18

✚ Νόμος 1078/1980 «Περί απαλλαγής εκ του φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων της αγοράς πρώτης κατοικίας, καταργήσεως και τροποποίησης διατάξεων προσδιορισμού εισοδήματος βάσει τεκμηρίων, καταργήσεως φορολογίας ακινήτου περιουσίας και άλλων τινών φορολογικών διατάξεων». Ανακτήθηκε από τον ιστότοπο: [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr) 2/3/18

✚ Νόμος 11/1975 «Περί φορολογίας ακινήτου περιουσίας και τροποποίησης άλλων τινών διατάξεων». Ανακτήθηκε από τον ιστότοπο: [www.et.gr](http://www.et.gr) 2/3/18

✚ Νόμος 1249/1982 «Διαρρυθμίσεις στην άμεση και έμμεση φορολογία, μισθολογικά θέματα και άλλες διατάξεις». Ανακτήθηκε από τον ιστότοπο: [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr) 5/3/18

✚ Νόμος 1329/1983 (ΦΕΚ 25Α'), Αναμόρφωση του Οικογενειακού Δικαίου, ανακτήθηκε από τον ιστότοπο: [www.e-nomothesia.gr](http://www.e-nomothesia.gr) 28/2/18

✚ Νόμος 15<sup>ης</sup> Αυγούστου 1836 Φόρος περί Κληρονομιών με τη μορφή Τέλους

Χαρτοσήμου Άρθρο 29 παράγραφος 11. Ανακτήθηκε από τον ιστότοπο: [www.et.gr](http://www.et.gr) 2/3/18

✚ Νόμος 1641/1919 Περί Φορολογίας των Κληρονομιών, Δωρεών, Προικών και Κερδών Λαχείων. Ανακτήθηκε από τον ιστότοπο: [www.et.gr](http://www.et.gr) 2/3/18

✚ Νόμος 2065/1992 «Αναμόρφωση της άμεσης φορολογίας και άλλες διατάξεις. Αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων των επιχειρήσεων – Μέτρα για την πάταξη της φοροδιαφυγής». Ανακτήθηκε από τον ιστότοπο: [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr) 4/3/18

✚ Νόμος 2130/1993 «Τροποποίηση και συμπλήρωση διατάξεων της περιφερειακής διοίκησης, του κώδικα της Ελληνικής ιθαγένειας, του δημοτικού και κοινοτικού κώδικα, των διατάξεων για τις προσόδους των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης και άλλες διατάξεις. [Τέλος Ακίνητης Περιουσίας] Ανακτήθηκε από τον ιστότοπο: [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr) 5/3/18

✚ Νόμος 231/1975 «Περί αντικαταστάσεως, τροποποιήσεως και συμπληρώσεως φορολογικών τινών διατάξεων». Ανακτήθηκε από τον ιστότοπο: [www.et.gr](http://www.et.gr) 2/3/18

✚ Νόμος 2459/1997 «Κατάργηση φορολογικών απαλλαγών και άλλες διατάξεις. Φόρος Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας» Ανακτήθηκε από τον ιστότοπο: [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr) 2/3/18

✚ Νόμος 2961/2001 με τίτλο «Κύρωση του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικών και Κερδών από Λαχεία» Ανακτήθηκε από τον ιστότοπο: [www.et.gr](http://www.et.gr) 4/3/18.

✚ Νόμος 3391/1909 Περί Φορολογίας Κληρονομιών, Κληροδοσιών και αιτιών Θανάτου. Ανακτήθηκε από τον ιστότοπο: [www.et.gr](http://www.et.gr) 2/3/18

✚ Νόμος 3634/2008 «Κατάργηση φόρου κληρονομιών και γονικών παροχών – Απαλλαγή πρώτης κατοικίας – Ενιαίο τέλος ακινήτων ΕΤΑΚ και άλλες διατάξεις» Ανακτήθηκε από τον ιστότοπο: [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr) 4/3/18

✚ Νόμος 3634/2008 «Κατάργηση φόρου κληρονομιών και γονικών παροχών Κατάργηση φόρου κληρονομιών και γονικών παροχών – Απαλλαγή πρώτης κατοικίας - Ενιαίο τέλος ακινήτων – Αντιμετώπιση λαθρεμπορίου καυσίμων και άλλες διατάξεις. Πρατήρια Υγρών Καυσίμων – Καύσιμα». Ανακτήθηκε από τον ιστότοπο: [www.e-nomothesia.gr](http://www.e-nomothesia.gr) 4/3/18

✚ Νόμος 3763/2009 «Ενσωμάτωση Οδηγιών 2006/98/ ΕΚ, 2008/8/ΕΚ και 2007/74/ΕΚ, διατάξεων των Οδηγιών 2006/112/ΕΚ και 2006/69/ΕΚ, διατάξεις φορολογίας εισοδήματος, κεφαλαίου, ΦΠΑ και λοιπών φορολογιών και λοιπές διατάξεις». Ανακτήθηκε από τον ιστότοπο: [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr) 1/3/18

✚ Νόμος 3808/2009 «Έκτακτη οικονομική ενίσχυση κοινωνικής αλληλεγγύης, έκτακτη εισφορά κοινωνικής ευθύνης των μεγάλων επιχειρήσεων και της μεγάλης ακίνητης περιουσίας και άλλες διατάξεις». Ανακτήθηκε από τον ιστότοπο: [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr) 2/3/18

✚ Νόμος 3815/2010 Τροποποίηση του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Λαχεία και του Εθνικού Τελωνειακού Κώδικα. Ανακτήθηκε από τον ιστότοπο: [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr) 5/3/18

✚ Νόμος 3842/2010 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις (Φόρος Ακίνητης Περιουσίας)». Ανακτήθηκε από τον ιστότοπο: [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr) 2/3/18

✚ Νόμος 3943/2011 ΦΕΚ 66 Α'/31-3-2011 «Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, στελέχωση των ελεγκτικών υπηρεσιών και άλλες διατάξεις αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών». (Άρθρο 23. Φορολογία κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών). Ανακτήθηκε από τον ιστότοπο: [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr) 3/5/18

✚ Νόμος 4223/2013 (ΦΕΚ Α' 287/31-12-2013) «Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων και άλλες διατάξεις». Ανακτήθηκε από τον ιστότοπο: [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr) 5/5/18

✚ Νόμος 4484/2017 - ΦΕΚ 110/Α/1-8-2017 Άρθρο 15 «Τροποποίηση του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια» Ανακτήθηκε από τον ιστότοπο: [www.e-nomothesia.gr](http://www.e-nomothesia.gr) 5/3/18

✚ Νόμος 4484/2017 - ΦΕΚ 110/Α/1-8-2017 Άρθρο 15 «Τροποποίηση του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια» Ανακτήθηκε από τον ιστότοπο: [www.e-nomothesia.gr](http://www.e-nomothesia.gr)

✚ Νόμος 542/1977 «Περί τροποποιήσεως, αντικαταστάσεως και συμπληρώσεως φορολογικών και άλλων τινών διατάξεων». Ανακτήθηκε από τον ιστότοπο: [www.et.gr](http://www.et.gr) 2/3/18

## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

*Νόμος 2961/2001 «Κύρωση του κώδικα φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών και κερδών από λαχεία»*

*Νόμος 3815/2010 «Τροποποίηση του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικών και Κερδών από Λαχεία και του Εθνικού Τελωνειακού Κώδικα»*

### **ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘΜ. 2961**

*ΑΡΘΡΟ πρώτο*

*Κυρώνεται ο Κώδικας Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικών και Κερδών από Λαχεία, ο οποίος έχει συνταχθεί σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 6 και 7 του ΑΡΘΡΟΥ 76 του Συντάγματος, από την ειδική επιτροπή που συγκροτήθηκε κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων των άρθρων 105 του ν.1892/1990 (ΦΕΚ 101 Α'), 34 του ν. 1914/1990 (ΦΕΚ 178 Α'), 13 του ν.2346/1995 (ΦΕΚ 220 Α') και 16 παρ.22 του ν.2873/2000 (ΦΕΚ 285 Α') με τις 1051232/571/0006Α735- 1996 (ΦΕΚ 336 Β') και 1000860/1720/Α006/29.12.2000 αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών.*

### **ΚΩΔΙΚΑΣ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ**

**ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ, ΔΩΡΕΩΝ, ΓΟΝΙΚΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ, ΠΡΟΙΚΩΝ ΚΑΙ ΚΕΡΔΩΝ ΑΠΟ ΛΑΧΕΙΑ**

*Ενημερωμένος μέχρι και τον ν.3610/2007*

### **ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ**

#### **ΑΡΘΡΟ 1**

*Επιβολή φόρου*

- 1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον παρόντα νόμο.*
- 2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο.*

### **ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ**

**ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΚΑΙ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ**

## ΑΡΘΡΟ 2

### Κτήση αιτία θανάτου

1. Κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από:

α) Κληρονομιά, κληροδοσία ή τρόπο,

β) γέννηση,

γ) σύμβαση ασφάλισης ζωής του κληρονομουμένου, εφόσον δεν ορίζονται στο ασφαλιστήριο οι δικαιούχοι,

δ) αυτασφάλιση του κληρονομουμένου, εφόσον αυτή δεν προβλέπεται από νόμο,

ε) συνένωση επικαρπίας ακινήτων ή κινητών γενικά πραγμάτων με την ψιλή κυριότητα, λόγω θανάτου του επικαρπωτή, όταν η κτήση ή μεταβίβαση με επαχθή αιτία της ψιλής κυριότητας αυτών και η κτήση της επικαρπίας με επαχθή αιτία ή παρακράτηση τους έγιναν από 2 Απριλίου 1980. Στις περιπτώσεις αυτές θεωρείται ότι η επικαρπία περιέρχεται στον ψιλό κύριο από τον επικαρπωτή αιτία θανάτου ή κληροδοσίας και η αξία αυτής προσδιορίζεται σε ποσοστό της αξίας της πλήρους κυριότητας κατά το χρόνο θανάτου του επικαρπωτή και ανάλογα με την ηλικία αυτού κατά το χρόνο τούτο, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παράγραφο 4 του Άρθρου 15.

ε) συνένωση επικαρπίας ακινήτων ή κινητών γενικά πραγμάτων με την ψιλή κυριότητα, λόγω θανάτου του επικαρπωτή ή διάλυσης του νομικού προσώπου, αν ο επικαρπωτής είναι νομικό πρόσωπο, όταν η κτήση ή μεταβίβαση με επαχθή αιτία της ψιλής κυριότητας αυτών και η κτήση της επικαρπίας ή παρακράτησή της έγιναν από 2 Απριλίου 1980. Στις περιπτώσεις αυτές θεωρείται ότι η επικαρπία περιέρχεται στον κατά το χρόνο της συνένωσης ψιλό κύριο από τον επικαρπωτή αιτία θανάτου και η αξία αυτής προσδιορίζεται στην αξία της πλήρους κυριότητας, μετά την αφαίρεση από αυτή του τμήματος της αξίας που αναλογεί στο ποσοστό για το οποίο ο ψιλός κύριος είχε υπαχθεί σε φόρο κατά την απόκτηση της ψιλής κυριότητας. -( Η Περ. ε αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 20 παρ. 1 του ν. 3427/2005.)

2. Η μη μεταγραφή της αποδοχής κληρονομιάς ή κληροδοσίας, σύμφωνα μετά οριζόμενα στο ΑΡΘΡΟ 1193 του Αστικού Κώδικα, δεν εμποδίζει την επιβολή του φόρου κατά τις διατάξεις του παρόντος νόμου.

3. Οι προβλεπόμενες από τον Αστικό Κώδικα προθεσμίες αποποίησης της κληρονομιάς και η αποδοχή της κληρονομιάς με το ευεργέτημα της απογραφής, δεν αποτελούν λόγο διάφορης εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος νόμου.



*ΑΡΘΡΟ 3 Περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο*

*1. Στο φόρο υποβάλλεται:*

*α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περί-ουσία, η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς.*

*β) Η κείμενη στην αλλοδαπή ενσώματη ή ασώματη κινητή περιουσία Έλληνα υπηκόου, που έχει την κατοικία του οπουδήποτε, καθώς και αλλοδαπού που έχει την κατοικία του στην Ελλάδα, με την επιφύλαξη της εφαρμογής της διάταξης της περίπτωσης ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 25.*

*2. Ως κείμενη στην Ελλάδα κινητή περιουσία θεωρούνται ιδίως:*

*α) Τα πλοία που είναι γραμμένα στα ελληνικά νηολόγια καθώς και τα αεροσκάφη που είναι γραμμένα α ελληνικά μητρώα αεροσκαφών.*

*β) Η επωνυμία, ο τίτλος και η φήμη επιχείρησης ή επαγγέλματος που ασκούνται στην Ελλάδα.*

*γ) Τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας και τα εμπορικά σήματα, που είναι καταχωρημένα στην Ελλάδα.*

*δ) Τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας καθώς και τα δικαιώματα για τη χρησιμοποίηση συγγραφικού υλικού, διπλώματος ευρεσιτεχνίας ή εμπορικού σήματος, εφόσον δύνανται να ασκηθούν στην Ελλάδα.*

*ε) Οι μετοχές, οι ιδρυτικοί τίτλοι και τα εταιρικά μερίδια των κάθε φύσεως εταιριών που εδρεύουν στην*

*Ελλάδα.*

*στ) Οι ενοχικές αξιώσεις που είναι εξασφαλισμένες με υποθήκη σε ακίνητα ή πλοία ή αεροσκάφη, εφόσον αυτά βρίσκονται κατά τους ανωτέρω ορισμούς στην Ελλάδα. Οι αξιώσεις που απορρέουν από συμβάσεις για τα ανωτέρω ακίνητα ή πλοία ή αεροσκάφη. Οι οποιεσδήποτε ενοχικές αξιώσεις, που είναι απαιτητές στην Ελλάδα. Οι ενοχικές αξιώσεις που απορρέουν από συμβάσεις, οι οποίες έχουν καταρτισθεί στην Ελλάδα μεταξύ Ελλήνων υπηκόων.*

*ζ) Οι κάθε φύσεως απαιτήσεις, εξασφαλισμένες ή μη, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο ασώματης κινητής περιουσίας, εφόσον ο αποβιώσας είχε την κατοικία του στην Ελλάδα κατά το χρόνο του θανάτου του.*

*η) Τα τραπεζογραμμάτια και κάθε άλλο είδος χρημάτων, που αποτελούν νόμιμο μέσο πληρωμής στον τόπο της έκδοσης τους, καθώς και οι επιταγές στον κομιστή, εφόσον αυτά βρίσκονται στην Ελλάδα κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομουμένου.*

θ) Τα κάθε φύσεως κινητά, εφόσον αυτά βρίσκονται στην Ελλάδα κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου.

3. Οι τίτλοι και οι αξίες, τα εισοδήματα των οποίων εισέπραξε ο αποβιώσας ή με τους οποίους πραγματοποίησε οποιεσδήποτε συναλλακτικές πράξεις μέσα στο προηγούμενο του θανάτου του έτος,

καθώς επίσης και το τίμημα από εκποίηση περιουσιακού στοιχείου που πραγματοποίησε ο κληρονομούμενος μέσα στην προηγούμενη του θανάτου του τριετία, προκειμένου για κινητό, και μέσα στην προηγούμενη πενταετία, προκειμένου για ακίνητο, θεωρούνται ότι ανήκουν στην κληρονομιά.

Επιτρέπεται η απόδειξη για το αντίθετο με κάθε νόμιμο μέσο.

Ως τίμημα από την εκποίηση του ακινήτου λαμβάνεται η αντικειμενική αξία αυτού ή, αν πρόκειται για ακίνητο που βρίσκεται σε περιοχή όπου δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα, η αξία αυτού όπως προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Άρθρου 9, εφόσον οι αξίες αυτές είναι μεγαλύτερες του τιμήματος που αναγράφεται στο συμβολαιογραφικό έγγραφο. Ως τίμημα από την εκποίηση μετοχών και λοιπών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο τίτλων κινητών αξιών και συμμετοχών σε εταιρίες ή συνεταιρισμούς, για τα οποία έχει συνταχθεί συμβολαιογραφικό ή ιδιωτικό έγγραφο από τον κληρονομούμενο, λαμβάνεται η αξία που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του Άρθρου 12, εφόσον είναι μεγαλύτερη του αναγραφόμενου στα ως άνω έγγραφα τιμήματος.

4. Δεν υποβάλλεται σε φόρο η αποζημίωση από ατύχημα, που καταβάλλεται στους νόμιμους δικαιούχους συνεπεία θανάτου του θύματος.

#### ΑΡΘΡΟ 4

Συνυπολογισμός δωρεών, γονικών παροχών και προικών

Στην κτήση αιτία θανάτου συνυπολογίζονται οι δωρεές εν ζωή ή αιτία θανάτου, οι γονικές παροχές και οι προίκες του κληρονομούμενου προς τον κληρονόμο ή κληροδόχο, εφόσον η φορολογική υποχρέωση γι' αυτές γεννήθηκε σε χρόνο που το δικαίωμα του δημοσίου δεν έχει παραγραφεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του Άρθρου 102. Για το συνυπολογισμό των κτήσεων αυτών λαμβάνεται υπόψη η αξία που είχε υπαχθεί σε φόρο κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης αυτών και όχι τα απαλλασσόμενα ποσά.

#### ΑΡΘΡΟ 5

Υποκείμενο φόρου

*Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά.*

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β'**

### **ΧΡΟΝΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ**

#### **ΑΡΘΡΟ 6**

*Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης*

- 1. Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομουμένου.*
- 2. Σε περίπτωση κήρυξης προσώπου άφαντου, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο δημοσίευσης από τον τύπο της τελεσίδικης απόφασης, που κηρύσσει την αφάνεια.*

#### **ΑΡΘΡΟ 7**

*Μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης από το νόμο*

*Κατ' εξαίρεση, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται:*

- α) Κατά το χρόνο πλήρωσης της αίρεσης ή λήξης της προθεσμίας, όταν το δικαίωμα του κληρονόμου ή κληροδόχου ή η κτήση στοιχείων κληρονομιάς ή κληροδοσίας εξαρτάται από αναβλητική και όχι καθαρά εξουσιαστική αίρεση ή προθεσμία. Αν τα αντικείμενα περιέλθουν στη νομή του δικαιούχου πριν από την πλήρωση της αίρεσης ή τη λήξη της προθεσμίας, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο αυτόν.*
- β) Κατά το χρόνο της με οποιονδήποτε τρόπο λήξης της επιδικίας, όταν τα αντικείμενα της κτήσης είναι κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομουμένου επίδικα και ο δικαιούχος δεν έχει τη νομή αυτών. Αν αυτά περιέλθουν στη νομή του δικαιούχου πριν από τη λήξη της επιδικίας, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο αυτόν.*
- γ) Κατά το χρόνο της με οποιονδήποτε τρόπο λήξης της επιδικίας, όταν το δικαίωμα του κληρονόμου ή κληροδόχου κατέστη επίδικο, κατόπιν αμφισβήτησης του από οποιονδήποτε ενδιαφερόμενο και ο κληρονόμος ή κληροδόχος δεν έχει τη νομή των αντικειμένων της κτήσης. Αν τα αντικείμενα περιέλθουν στη νομή του κληρονόμου ή κληροδόχου που αξιώνει το δικαίωμα, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο αυτόν.*
- δ) Κατά το χρόνο συμβιβασμού, όταν αυτός που αξιώνει κληρονομικό δικαίωμα έλαβε συμβιβαστικά μέρος της κληρονομικής περιουσίας ή άλλη οποιασδήποτε φύσης αποζημίωση και σε αντάλλαγμα παραιτήθηκε από την αξίωση του στην κληρονομιά.*

ε) Κατά το χρόνο της συνένωσης της επικαρπίας με την ψιλή κυριότητα, όταν αντικείμενο της κτήσης είναι η ψιλή κυριότητα, εκτός από τις περιπτώσεις της παραγράφου 5 του Άρθρου 16.

στ) Κατά το χρόνο καθορισμού του ποσού ή του αντικειμένου των κληροδοτημάτων των άρθρων 1972, 1973 και 1974 του Α.Κ..

ζ) Κατά το χρόνο εκπλήρωσης από το βεβαρημένο της υποχρέωσης, όταν ο κληρονομούμενος υποχρεώνει τον κληρονόμο ή τον κληροδόχο σε παροχή, χωρίς να προσπορίζει σε άλλον δικαίωμα στην παροχή αυτή (Α.Κ. 1715).

η) Κατά το χρόνο της αποποίησης της κληρονομιάς ή κληροδοσίας, γι' αυτόν που έγινε δικαιούχος εξαιτίας αυτής της αποποίησης.

θ) Κατά το χρόνο της εισόδου στην κληρονομιά των περιουσιακών στοιχείων που εισέρχονται σε αυτή μετά το θάνατο του κληρονομούμενου.

ι) Κατά το χρόνο καταβολής του τιμήματος για τα κτήματα που απαλλοτριώνονται αναγκαστικά ή κατά το χρόνο άρσης της απαλλοτρίωσης, εφόσον η απαλλοτρίωση κηρύχθηκε πριν από την κτήση, θεωρούνται ως αναγκαστικά απαλλοτριούμενα και τα ρυμοτομούμενα ακίνητα από την έκδοση του οικείου διατάγματος.

ια) Κατά το χρόνο της οριστικής ρύθμισης των έννομων σχέσεων που απορρέουν από προσύμφωνο μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων από τον κληρονομούμενο. Το ίδιο ισχύει και σε παραχώρηση με γολαβικό προσύμφωνο ακινήτου για ανοικοδόμηση.

ιβ) Κατά το χρόνο απόδοσης από το Κράτος των κτημάτων που έχουν καταληφθεί από αυτό ως εγκαταλειμμένα , καθώς και αυτών που τελούν υπό μεσεγγύηση, ως ανήκοντα σε υπηκόους εχθρικών κρατών, εφόσον αυτά πριν από την κτήση είχαν καταληφθεί ως εγκαταλειμμένα ή είχαν τεθεί υπό μεσεγγύηση.

ιγ) Κατά το χρόνο άρσης της απαγόρευσης, εφόσον πριν από την κτήση έχει απαγορευθεί με νόμο η εκποίηση των κτημάτων ή η σύσταση εμπράγματων δικαιωμάτων σε αυτά.

ιδ) Κατά το χρόνο που θα γίνει δυνατή η είσπραξη του υπολοίπου του ποσού των απαιτήσεων της διάταξης της παραγράφου 2 του Άρθρου 11, που δηλώνονται ως εν μέρει εισπράξιμες.

ιέ) Κατά το χρόνο είσπραξης, προκειμένου για δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας, καθώς και δικαιώματα για χρησιμοποίηση συγγραφικού υλικού, δίπλωμα ευρεσιτεχνίας ή εμπορικό σήμα.

ιστ) Κατά το χρόνο δημοσίευσης της απόφασης του δικαστηρίου που εγκρίνει τη λογοδοσία, προκειμένου για την περιουσία της αλλοδαπής, η οποία φορολογείται στην Ελλάδα. Αν τα

αντικείμενα περιέλθουν στη νομή του δικαιούχου πριν από τη δημοσίευση της απόφασης, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο αυτόν.

ιζ) Κατά το χρόνο λήξης της δικαστικής εκκαθάρισης της κληρονομιάς, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1913 έως και 1922 του Α.Κ..

ιη) Κατά το χρόνο λήξης της πτωχευτικής διαδικασίας, σε περίπτωση θανάτου του πτωχεύσαντα. Για τα κληρονομιαία στοιχεία που μεταβιβάζονται κατά τη διάρκεια της διαδικασίας της πτώχευσης επιδίδεται δήλωση και καταβάλλεται ο φόρος που αναλογεί. Μετά το τέλος της πτωχευτικής διαδικασίας, γίνεται οριστική εκκαθάριση του φόρου σύμφωνα με τα οριζόμενα στο ΑΡΘΡΟ 100.

ιθ) Κατά το χρόνο απόδοσης ή παραχώρησης των ακινήτων ή καταβολής του χρηματικού ανταλλάγματος σε δικαιούχους κληρονόμους πολιτικού πρόσφυγα κατά τις διατάξεις του ν. 1540/1985 (ΦΕΚ 67 Α'). Αντικείμενο φορολογίας, στην περίπτωση αυτή, είναι το ακίνητο που αποδίδεται ή παραχωρείται ή το χρηματικό ανάλλαγμα, μείον το ποσό της εισφοράς.

#### ΑΡΘΡΟ 8

Μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης με απόφαση του προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας

1. Η φορολογική υποχρέωση για όλα ή μερικά από τα περιουσιακά στοιχεία μπορεί να μετατίθεται σε μεταγενέστερο χρόνο από αυτόν που ορίζεται στα άρθρα 6 και 7, με απόφαση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Αν τα αντικείμενα της κτήσης κατέστησαν επίδικα ή κηρύχθηκαν αναγκαστικά απαλλοτριωτέα μετά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου ή αν υφίσταται νομικό κώλυμα για την ελεύθερη διάθεση των αντικειμένων αυτών ή είναι δεσμευμένα στην αλλοδαπή και εφόσον στις περιπτώσεις αυτές ο υπόχρεος σε φόρο δεν βρίσκεται στη νομή ή αν τα αντικείμενα της κτήσης κατέστησαν επίδικα πριν ή μετά το θάνατο του κληρονομούμενου ή κηρύχθηκαν αναγκαστικά απαλλοτριωτέα μετά το θάνατο του κληρονομούμενου ή υφίσταται νομικό κώλυμα για την ελεύθερη διάθεση αυτών ή το δικαίωμα της κτήσης είναι επίδικο και εφόσον στις περιπτώσεις αυτές ο υπόχρεος σε φόρο βρίσκεται μεν στη νομή των αντικειμένων, αλλά λόγω του απροσόδου ή της μικρής προσόδου αυτών αδυνατεί να καταβάλει το φόρο.

Ειδικά, σε περίπτωση αντικειμένων μικρής προσόδου, η μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης μπορεί να αφορά μέρος ή ποσοστό αυτών.

β) Αν τα αντικείμενα της κτήσης βρίσκονται στην αλλοδαπή και ο υπόχρεος σε φόρο, μέσα στις υφιστάμενες προθεσμίες για υποβολή δήλωσης, δεν γνώριζε ότι αυτά περιήλθαν σε αυτόν ή τα έλαβε στην κατοχή του μετά την παρέλευση των προθεσμιών αυτών.

γ) Αν ο υπόχρεος σε φόρο, κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου, διέμενε μόνιμα στην αλλοδαπή, άσχετα από τον τόπο στον οποίο βρίσκονται τα περιουσιακά στοιχεία.

2. Η μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παράγραφου, γίνεται με αίτηση του υπόχρεου σε φόρο, η οποία υποβάλλεται πριν από τη λήξη του λόγου που συνιστά τη μετάθεση και εντός πενταετίας, που αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας για υποβολή δήλωσης και σε κάθε περίπτωση πριν από την κοινοποίηση πράξης επιβολής του φόρου.

3. Η μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης κατά την παράγραφο 2, δεν μπορεί να γίνει σε χρόνο κατά τον οποίο δεν υφίσταται ο λόγος που δικαιολογεί τη μετάθεση.

4. Κατά της απόφασης του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για τη μετάθεση ή όχι του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, επιτρέπεται προσφυγή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ

### ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΞΙΑΣ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

#### ΑΡΘΡΟ 9

*Χρόνος και τρόπος προσδιορισμού αξίας*

1. Ως αξία των αντικειμένων της κτήσης, για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία τὰ το χρόνο της γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με όσα ορίζονται ειδικότερα στα άρθρα 10 έως και 18.

2. Όταν αποκτώνται ακίνητα ή κινητά (με εξαίρεση χρηματικά ποσά, καταθέσεις, απαιτήσεις και παροχές), αν η φορολογική δήλωση γι' αυτά υποβληθεί μετά την πάροδο τριών (3) ετών από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, για τον υπολογισμό του φόρου λαμβάνεται υπόψη η αξία αυτών και οι φορολογικές κλίμακες που ισχύουν κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης. Αν εκδοθεί πράξη επιβολής φόρου από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μετά την πάροδο τριετίας από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης για τα περιουσιακά στοιχεία του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον δεν έχει υποβληθεί γι' αυτά δήλωση από τον υπόχρεο μέχρι την έκδοση της πράξης, για τον υπολογισμό του φόρου λαμβάνεται υπόψη η αξία αυτών και οι φορολογικές κλίμακες που ισχύουν κατά το χρόνο έκδοσης της πράξης.

Στις περιπτώσεις αυτές επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι και τα πρόστιμα που προβλέπονται από την κείμενη νομοθεσία.

## ΑΡΘΡΟ 10

### Αξία ακινήτων

#### A. Αγοραία αξία

Για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ίδιων ή άλλων πλησιόχρων ομοειδών ακινήτων, που προκύπτουν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα ή κτήσεις αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας ή από απαλλοτριώσεις ή δικαστικές διανομές, η καθαρή πρόσδοδος αυτών καθώς και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο, το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους. Σε περίπτωση έλλειψης οποιουδήποτε από τα ανωτέρω στοιχεία ή εφόσον αυτά που υπάρχουν κρίνονται απρόσφορα ή ανεπαρκή, ο προσδιορισμός της αξίας αυτών γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό μέσο.

#### B. Αντικειμενική αξία

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

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

και άλλα. Οι τιμές εκκίνησης και οι συντελεστές αυξομείωσης τους θα καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών, μετά από εισήγηση επιτροπών που θα αποτελούνται από οικονομικούς υπαλλήλους, μηχανικούς του Υπουργείου Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημόσιων Έργων, εκπροσώπους της τοπικής αυτοδιοίκησης, εκπροσώπους του Τεχνικού Επιμελητηρίου Ελλάδας και άλλα πρόσωπα που διαθέτουν ειδικές γνώσεις ή ιδιάζουσα εμπειρία και θα συγκροτούνται με κοινές αποφάσεις των ΟΙ κατά το προηγούμενο εδάφιο τιμές αναπροσαρμόζονται το βραδύτερο ανά διετία, με τις κατά την παράγραφο 2 αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών.

2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται:

α) Η καταχώρηση των τιμών εκκίνησης και των συντελεστών αυξομείωσης τους σε πίνακες και η συσχέτιση τους με διαγράμματα που καταρτίζονται με βάση χάρτες, β) κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια σχετική με την εφαρμογή των διατάξεων αυτής της ενότητας, γ) η εφαρμογή των διατάξεων αυτής της ενότητας και για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζόμενων εκτός σχεδίου ακινήτων, δ) ο χρόνος έναρξης ισχύος των διατάξεων αυτής της ενότητας σε ολόκληρη τη χώρα ή ορισμένες περιοχές αυτής ή πόλεις και για όλα τα ακίνητα ή για ορισμένη κατηγορία αυτών.

3. Κάθε άλλη διάταξη, η οποία ρυθμίζει διαφορετικά τη φορολογητέα αξία των ακινήτων που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου και τον τρόπο προσδιορισμού της, εξακολουθεί να εφαρμόζεται και μετά την έναρξη ισχύος των υπουργικών αποφάσεων της προηγούμενης παραγράφου μόνο στις περιπτώσεις που ο φορολογούμενος αμφισβητήσει τις προκαθορισμένες τιμές με προσφυγή του ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων. 4. Σε περίπτωση μεταβίβασης ακινήτων αιτία θανάτου, ο φορολογούμενος αναγράφει στην οικεία

φορολογική δήλωση την κατά τις παραγράφους 1 και 2 αυτής της ενότητας οριζόμενη αξία τους, με βάση την οποία βεβαιώνεται ο φόρος που αναλογεί. Αν ο υπόχρεος σε φόρο θεωρεί την προκαθορισμένη αξία μεγαλύτερη από την αγοραία, έχει το δικαίωμα, μέσα σε προθεσμία εξήντα (60) ημερών από την υποβολή της δήλωσης του, να ζητήσει με προσφυγή τον προσδιορισμό της αξίας από το αρμόδιο διοικητικό πρωτοδικείο.

Αν ασκηθεί προσφυγή, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας διενεργεί έλεγχο για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας του ακινήτου και συντάσσει σχετική έκθεση, αντίγραφο της οποίας κοινοποιεί στον φορολογούμενο είκοσι (20) τουλάχιστον ημέρες πριν από τη δικάσιμο. Η έκθεση αυτή επισυνάπτεται στην έκθεση του άρθρου 129 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, στην οποία περιλαμβάνεται και αίτημα προς το διοικητικό δικαστήριο για προσδιορισμό της αγοραίας αξίας του ακινήτου. Εφόσον το διοικητικό δικαστήριο προσδιορίσει αξία του ακινήτου μεγαλύτερη από την προκαθορισμένη, επιβάλλεται εκτός από τον κύριο φόρο, την πληρωμή του οποίου θα διέφευγε ο υπόχρεος και ο πρόσθετος φόρος του Άρθρου 75.

Σε περίπτωση που δεν αμφισβητηθεί η προκαθορισμένη αξία, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των δηλώσεων μόνο όσον αφορά τα προσδιοριστικά στοιχεία των ακινήτων σύμφωνα με τα οποία διαμορφώνεται η αξία τους. Αν διαπιστωθεί ανακρίβεια των στοιχείων αυτών, εκδίδεται πράξη με την οποία καταλογίζεται ο



φόρος την πληρωμή του οποίου θα διέφευγε ο υπόχρεος με την ανακρίβεια καθώς και ο πρόσθετος φόρος του Άρθρου 75. Για κάθε θέμα που δεν ρυθμίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου αυτής εφαρμόζονται οι οικείες διατάξεις του παρόντος νόμου, καθώς και οι διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. 5. Μέσα σε προθεσμία είκοσι (20) ημερών από την υποβολή της δήλωσης ο υπόχρεος σε φόρο δύναται, χωρίς φορολογική επιβάρυνση, εφόσον διαπιστώσει ότι έγινε οποιοδήποτε λογιστικό λάθος κατά τη σύνταξη του φύλλου υπολογισμού της αξίας των ακινήτων ή εσφαλμένη επιλογή των προκαθορισμένων

τιμών εκκίνησης ή των συντελεστών αυξομείωσης τους, να υποβάλει νέα δήλωση και να ζητήσει επαναπροσδιορισμό του φόρου, εφόσον δεν καταρτίστηκε οριστικό συμβόλαιο με βάση την αρχική δήλωση.

Μέσα σε προθεσμία είκοσι (20) ημερών από την υποβολή της δήλωσης ο υπόχρεος σε φόρο δύναται, χωρίς φορολογική επιβάρυνση, εφόσον διαπιστώσει ότι έγινε οποιοδήποτε λογιστικό λάθος κατά τη σύνταξη του φύλλου υπολογισμού της αξίας των ακινήτων ή εσφαλμένη επιλογή των προκαθορισμένων τιμών εκκίνησης ή των συντελεστών αυξομείωσής τους, να υποβάλει νέα δήλωση και να ζητήσει επαναπροσδιορισμό του φόρου.-( Το πρώτο εδ. της παρ. 5 αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 20 παρ. 2 του ν. 3427/2005.) Στην περίπτωση αυτή, αν ο φόρος που προκύπτει με τη νέα δήλωση είναι μεγαλύτερος, συμψηφίζεται με αυτόν που καταβλήθηκε, αν είναι μικρότερος, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται. Αν ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μέσα στην προθεσμία του 20ημέρου από την υποβολή της δήλωσης διαπιστώσει εσφαλμένο υπολογισμό του φόρου από υπαιτιότητα της υπηρεσίας, δύναται να καλέσει το φορολογούμενο για την υποβολή, μέσα στην ίδια 20ήμερη προθεσμία, συμπληρωματικής δήλωσης και επαναπροσδιορισμό του φόρου.

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

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

β) Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας του οικοπέδου ή γηπέδου, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του Άρθρου 9 και της ενότητας Α' του Άρθρου αυτού. 2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται σταδιακά, για τις περιοχές της προηγούμενης παραγράφου, ζώνες με αξία γης και συντελεστές αυξομείωσης τους, οι οποίοι προσδιορίζουν τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του οικοπέδου ή γηπέδου, όπως σχήμα, δυνατότητα εκμετάλλευσης και άλλα, ώστε να υπολογίζεται αντικειμενικά και η αξία γης. Στις περιπτώσεις αυτές δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του Άρθρου 9 και της ενότητας Α' του Άρθρου αυτού.

#### ΑΡΘΡΟ 16

##### Αξία και τρόπος φορολογίας ψιλής κυριότητας

1. Η ψιλή κυριότητα ακινήτων υποβάλλεται σε φόρο κατά το χρόνο της συνένωσης με αυτήν της επικαρπίας και ο φόρος υπολογίζεται επί της αξίας της πλήρους κυριότητας, κατά το χρόνο αυτόν, με την επιφύλαξη της εφαρμογής των διατάξεων της περίπτωσης ε' της παραγράφου 5. Τυχόν βελτιώσεις που έγιναν, για τις οποίες δημιουργείται υποχρέωση καταβολής αποζημίωσης από τον ψιλό κύριο, δεν υπολογίζονται κατά τον καθορισμό της αξίας της πλήρους κυριότητας.

2. Αν η ψιλή κυριότητα ακινήτων μεταβιβασθεί και πάλι λόγω κληρονομιάς ή κληροδοσίας, δωρεάς, γονικής παροχής και προίκας πριν από την επάνοδο σε αυτήν της επικαρπίας, δεν οφείλεται φόρος για τη μεταβίβαση αυτή. Κατά τη συνένωση της επικαρπίας στην κυριότητα ο τότε ψιλός κύριος υπόκειται στο φόρο της κτήσης αιτία θανάτου, ο οποίος υπολογίζεται στην αξία της πλήρους κυριότητας κατά το χρόνο αυτόν και με βάση τη συγγενική του σχέση με τον αρχικά κληρονομηθέντα κατά το διαχωρισμό της επικαρπίας από την ψιλή κυριότητα. Στην περίπτωση όμως, που με βάση τη συγγενική αυτού σχέση με αυτόν από τον οποίο περιήλθε η επικαρπία, αναλογεί μεγαλύτερος φόρος, τότε οφείλεται ο μεγαλύτερος αυτός φόρος. Τυχόν βελτιώσεις που έγιναν, δεν υπολογίζονται κατά τον καθορισμό της αξίας της πλήρους κυριότητας.

2. Αν η ψιλή κυριότητα ακινήτων μετεβιβασθεί και πάλι λόγω κληρονομιάς ή κληροδοσίας, δωρεάς και γονικής παροχής πριν από την επάνοδο σε αυτήν της επικαρπίας, δεν οφείλεται φόρος για τη μεταβίβαση αυτή. Κατά τη συνένωση της επικαρπίας στην κυριότητα ο τότε ψιλός κύριος υπόκειται στο φόρο της κτήσης αιτία θανάτου, ο οποίος υπολογίζεται στην αξία της πλήρους κυριότητας κατά το χρόνο αυτό και με βάση τη συγγενική του σχέση με τον αρχικά κληρονομηθέντα κατά το διαχωρισμό της επικαρπίας από την ψιλή κυριότητα. Στην περίπτωση όμως, που με βάση τη συγγενική αυτού σχέση με αυτόν από τον οποίο περιήλθε η ψιλή κυριότητα αναλογεί μεγαλύτερος φόρος, τότε οφείλεται ο μεγαλύτερος αυτός φόρος. Τυχόν βελτιώσεις που

έγιναν, δεν υπολογίζονται κατά τον καθορισμό της αξίας της πλήρους κυριότητας.-( Η Παρ. 2 αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 20 παρ. 3 του ν. 3427/2005.)

3. Σε περίπτωση διανομής ακινήτων που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, επί των οποίων έχει διαχωριστεί από τον κληρονομούμενο η επικαρπία από την κυριότητα και δεν έχει φορολογηθεί η ψιλή κυριότητα, κατ' εφαρμογή της περίπτωσης ε' της παραγράφου 5, εφόσον διατηρούνται στα ακίνητα που προέρχονται από τη διανομή τα ίδια δικαιώματα επικαρπωτή και ψιλού κυρίου, εξακολουθεί να αναβάλλεται η φορολογία μέχρι να επανέλθει η επικαρπία στην κυριότητα, με περαιτέρω εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 2. Τα αυτά ισχύουν και σε ανταλλαγή οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου που αποκτήθηκε αιτία θανάτου, στο οποίο έχει διαχωριστεί από τον κληρονομούμενο η επικαρπία από την κυριότητα και δεν έχει φορολογηθεί η ψιλή κυριότητα, εφόσον στο εισερχόμενο νέο στοιχείο στη θέση του ανταλλασσόμενου κληρονομιαίου στοιχείου διατηρούνται τα ίδια δικαιώματα επικαρπωτή και ψιλού κυρίου.

4. Σε περίπτωση παραχώρησης ακινήτου με αντιπαροχή, που έχει αποκτηθεί αιτία θανάτου, επί του οποίου έχει διαχωρισθεί από τον κληρονομούμενο η επικαρπία από την κυριότητα και δεν έχει φορολογηθεί η ψιλή κυριότητα, με την επιφύλαξη της εφαρμογής της περίπτωσης ια' του Άρθρου 7, διατηρούνται δε τα ίδια δικαιώματα επικαρπωτή και ψιλού κυρίου στα κτίσματα που έχουν ανεγερθεί, τα οποία αναλογούν στα ποσοστά οικοπέδου που παρακρατήθηκαν από τους κληρονόμους, εξακολουθεί να αναβάλλεται η φορολογία μέχρι την επάνοδο της επικαρπίας στην κυριότητα. Σε αυτή την περίπτωση ο τότε κύριος θα υπαχθεί σε φόρο αιτία θανάτου, που υπολογίζεται στην κατά το χρόνο αυτόν αξία της πλήρους κυριότητας των ποσοστών οικοπέδου, που παρακρατήθηκαν, με τα νέα κτίσματα που τους αναλογούν. Κατά τη διενέργεια πράξεων συνένωσης του ακινήτου με όμορα οικοπέδα για ανοικοδόμηση καθώς και μεταβιβάσεων των ποσοστών που συμφωνήθηκαν στον εργολάβο ή σε αυτούς που υποδεικνύονται από αυτόν, δεν οφείλεται φόρος κληρονομιάς. 5. Η ψιλή κυριότητα ακινήτων υπόκειται σε φόρο στις εξής περιπτώσεις: α) Όταν ο κληρονόμος, στον οποίο περιέρχεται η ψιλή κυριότητα, έχει ήδη την επικαρπία με ιδιαίτερο

τίτλο.

β) Όταν περιέλθει σε άλλο κληρονόμο ή κληροδόχο, κατόπιν αποποίησης της κληρονομιάς ή κληροδοσίας από εκείνον που έχει με ιδιαίτερο τίτλο την επικαρπία.

γ) Όταν μεταβιβασθεί από τον ψιλό κύριο με αντάλλαγμα. Ως μεταβίβαση με αντάλλαγμα νοείται και η διανομή της ψιλής κυριότητας, με την επιφύλαξη της εφαρμογής των διατάξεων των παραγράφων 3 και 4.

δ) Όταν ο ψιλός κύριος εξαγοράσει την ενάσκηση του δικαιώματος της επικαρπίας.

ε) Όταν ο ψιλός κύριος, με δήλωση που θα υποβάλει στον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας οποτεδήποτε, ζητήσει την άμεση φορολόγηση της ψιλής κυριότητας. Στην περίπτωση αυτή χρόνος φορολογίας είναι ο χρόνος υποβολής της δήλωσης. Ο φόρος στις πιο πάνω περιπτώσεις υπολογίζεται στην αξία της ψιλής κυριότητας, η οποία βρίσκεται με την αφαίρεση της κατά το χρόνο της γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης αξίας της επικαρπίας από την αξία της πλήρους κυριότητας κατά το χρόνο αυτόν.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΣΤ

### ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ

#### ΑΡΘΡΟ 28

##### Φορολογητέο ποσό

1. Το υπόλοιπο της κληρονομικής μερίδας που μένει μετά τις εκπτώσεις των άρθρων 21 έως και 27 υποβάλλεται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με βάση τις φορολογικές κλίμακες του Άρθρου 29. 2. Προκειμένου για κληροδοτήματα που καταβάλλεται από το βεβαρημένο ελεύθερο φόρου, ο φόρος υπολογίζεται στο άθροισμα του καταβλητέου κληροδοτήματος και του φόρου που αναλογεί σε αυτό.

#### ΑΡΘΡΟ 29

##### Κατάταξη φορολογουμένων - Φορολογικές κλίμακες

1. Οι δικαιούχοι της κτήσης, ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται στις επόμενες τέσσερις

(4) κατηγορίες. Για καθεμία από τις κατηγορίες αυτές ισχύει χωριστή φορολογική κλίμακα ως εξής:

101

##### ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Α'

Για κληρονομική μερίδα ή κληροδοσία που περιέρχεται σε:

α) σύζυγο του κληρονομούμενου,

β) κατιόντες πρώτου βαθμού (τέκνα από νόμιμο γάμο, τέκνα χωρίς γάμο έναντι της μητέρας, αναγνωρισθέντα εκούσια ή δικαστικά έναντι του πατέρα, νομιμοποιηθέντα με επιγενόμενο γάμο ή δικαστικά έναντι και των δύο γονέων), γ) ανιόντες εξ αίματος πρώτου βαθμού.Κλιμάκια Συντελεστής Κλιμακίου (%)5 575.000 18.000.000 575.000 - 15 8.100.000 72.000.000 8.675.000 Υπερβάλλον 25 54.000.000

Φόρος Κλιμακίου Φορολογητέα περιουσία Φόρος που αναλογεί 6.500.000 - 6.500.000 - 11.500.000

Αν οι κληρονόμοι ή κληροδόχοι είναι ανήλικα τέκνα του κληρονομούμενου, εφόσον η αξία της κληρονομικής μερίδας είναι:

α) μέχρι και δώδεκα εκατομμύρια (12.000.000) δραχμές, ο φόρος που αναλογεί μειώνεται κατά ποσοστό 60% και β) από δώδεκα εκατομμύρια μία (12.000.001) έως και σαράντα επτά εκατομμύρια (47.000.000) δραχμές, ο φόρος που αναλογεί μειώνεται κατά ποσοστό 30%.Οι πιο πάνω διατάξεις, που προβλέπουν μείωση του φόρου για τα ανήλικα τέκνα του κληρονομούμενου, δεν εφαρμόζονται σε κτήσεις δωρεάς εν ζωή ή αιτία θανάτου (ή προίκας), καθώς και στις περιουσιακές παροχές των γονέων προς τα τέκνα τους, κατά το ΑΡΘΡΟ 1509τουΑ.Κ..'

#### ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Β'

Για κληρονομική μερίδα ή κληροδοσία που περιέρχεται σε:

- α) κατιόντες δεύτερου και επόμενων βαθμών,
- β) ανιόντες δεύτερου και επόμενων βαθμών,
- γ) εκούσια ή δικαστικά αναγνωρισθέντα τέκνα έναντι των ανιόντων του πατέρα που τα αναγνώρισε,
- δ) κατιόντες του αναγνωρισθέντος έναντι του αναγνωρίσαντος και των ανιόντων αυτού,
- ε) αδερφούς (αμφιθαλείς ή ετεροθαλείς) και
- στ) συγγενείς εξ αίματος τρίτου βαθμού εκ πλαγίου.

Κλιμάκια Συντελεστής Κλιμακίου (%)10 20 Υπερβάλλον 35

Φόρος Κλιμακίου Φορολογητέα περιουσία Φόρος που αναλογεί 5.000.000 - 5.000.000 - 13.000.000

1.300.000 18.000.000 1.300.000 54.000.000 10.800.000 72.000.000 12.100.00

#### ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Γ'

Για κληρονομική μερίδα ή κληροδοσία που περιέρχεται σε:

- α) πατριούς και μητρίες,
- β) τέκνα από προηγούμενο γάμο του συζύγου,
- γ) τέκνα εξ αγχιστείας (γαμπρούς - νύφες),
- δ) ανιόντες εξ αγχιστείας (πεθερό – πεθερά).

Κλιμάκια Συντελεστής κλιμακίου (%) 20 35 Υπερβάλλον 50

Φόρος Κλιμακίου 2.100.000 - 2.100.000 -15.900.000

Φορολογητέα περιουσία Φόρος που αναλογεί 3.180.000 18.000.000 3.180.000 22.080.000

54.000.000 18.900.000 72.000.000

#### ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Δ'

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

Κλιμάκια Συντελεστής κλιμακίου (%)

Φόρος κλιμακίου

Φορολογητέα περιουσία

Φόρος που αναλογεί

1.200.000 1.200.000 16.800.000 35 5.880.000 18.000.000 5.880.000 54.000.000 50

27.000.000 72.000.000 32.880.000 Υπερβάλλον 60

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

- α) 3% υπέρ δήμων και κοινοτήτων, που προβλέπεται από τις διατάξεις του β.δ. 24/9 - 20.10.1958 (ΦΕΚ171 Α') και β) 7% υπέρ νομαρχιακών ταμείων οδοποιίας που προβλέπεται από τις διατάξεις του Άρθρου 7 του ν. 3155/1955 (ΦΕΚ 63 Α'). Η απόδοση των φόρων υπέρ τρίτων γίνεται σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 81 του παρόντος νόμου.

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

**ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Α΄**

Για κληρονομική μερίδα ή κληροδοσία που περιέρχεται σε: α) σύζυγο του κληρονομούμενου, β) κατιόντες πρώτου βαθμού (τέκνα από νόμιμο γάμο, τέκνα χωρίς γάμο έναντι της μητέρας, αναγνωρισθέντα εκούσια ή δικαστικά έναντι του πατέρα, νομιμοποιηθέντα με επιγενόμενο γάμο ή

δικαστικά έναντι και των δύο γονέων), γ) κατιόντες εξ αίματος δεύτερου βαθμού, δ) ανιόντες εξ αίματος πρώτου βαθμού.

Κλιμάκια (σε ευρώ)

Συντελεστής κλιμακίου (%) 5 120.000 - 10 12.000 - 13.000 Υπερβάλλον 20

Φόρος Κλιμακίου (σε ευρώ) 1.000 100.000 1.000

Φορολογητέα περιουσία (σε ευρώ) 220.000

Φόρος που αναλογεί (σε ευρώ) 80.000 80.000 20.000

**ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Β΄**

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

Κλιμάκια (σε ευρώ) 15.000 15.000 45.000

Συντελεστής κλιμακίου (%) 10 20 Υπερβάλλον 30

Φόρος Κλιμακίου (σε ευρώ) 4.500 60.000 4.500

Φορολογητέα περιουσία (σε ευρώ) 160.000

Φόρος που αναλογεί (σε ευρώ ) 32.000 220.000 36.500

**ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Γ΄**

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

Κλιμάκια (σε ευρώ) 5.000 5.000 55.000

Συντελεστής κλιμακίου (%) 20 30 Υπερβάλλον 40

Φόρος Κλιμακίου (σε ευρώ) 11.000 60.000 11.000

Φορολογητέα περιουσία (σε ευρώ) 160.000

Φόρος που αναλογεί (σε ευρώ) 48.000 220.000 59.000

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

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

β) 7% υπέρ νομαρχιακών ταμείων οδοποιίας που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν.3155/1955 (ΦΕΚ 63 Α'). Η απόδοση των φόρων υπέρ τρίτων γίνεται σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 81 του παρόντος νόμου.» - ( Η Παρ. 1 αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 20 παρ. 5 του ν. 3427/2005.)

2. Όταν ο κληρονόμος ή κληροδόχος έχει αναπηρία τουλάχιστον κατά ποσοστό 67%, ο φόρος που αναλογεί στη μέχρι σαράντα επτά εκατομμύρια (47.000.000) δραχμές αξία της κληρονομικής μερίδας ή κληροδοσίας μειώνεται κατά ποσοστό 60%.

3. Αν στο ίδιο πρόσωπο συντρέχουν οι προϋποθέσεις μείωσης του φόρου που προβλέπεται από τις παραγράφους 1 και 2 και έκπτωσης πρόσθετου αφορολόγητου ποσού που προβλέπεται από την ενότητα Γ του Άρθρου 26, οφείλεται ο μικρότερος φόρος που προκύπτει από την εφαρμογή των διατάξεων αυτών.

4. Σε περίπτωση υιοθεσίας, για τον υπολογισμό του φόρου, η κατάταξη στην οικεία κατηγορία του παρόντος άρθρου του υιοθετηθέντος ή των γνήσιων κατιόντων αυτού έναντι του υιοθετήσαντος που γεννήθηκαν μετά την υιοθεσία, γίνεται με βάση τη συγγενική σχέση που δημιουργήθηκε με την υιοθεσία.

Κατ' εξαίρεση, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί για τον υπολογισμό του φόρου να μη λάβει υπόψη το βαθμό συγγένειας που προκύπτει από την υιοθεσία, όταν διαπιστώσει ότι αυτή έγινε προφανώς για καταστρατήγηση του παρόντος νόμου, ιδιαίτερα όταν η υιοθεσία έγινε εν όψει επικείμενου θανάτου ή όταν η διαφορά της ηλικίας μεταξύ του υιοθετήσαντος και του υιοθετηθέντος δεν αποδεικνύει ειλικρινή πρόθεση υιοθεσίας.

Η κατάταξη στην οικεία κατηγορία του Άρθρου αυτού του υιοθετήσαντος έναντι του υιοθετηθέντος ή των γνήσιων κατιόντων αυτού που γεννήθηκαν μετά την υιοθεσία, γίνεται με βάση τη συγγενική σχέση που υπήρχε πριν από την υιοθεσία.



5. Σε περιπτώσεις σχολάζουσας κληρονομιάς, ο φόρος υπολογίζεται στο σύνολο της αξίας της, με βάση τους συντελεστές της τελευταίας από τις κλίμακες που ισχύουν, με επιφύλαξη εφαρμογής του Άρθρου 101 για νέα εκκαθάριση του φόρου.

6. Η μεταβίβαση μετοχών κατά τις διατάξεις του άρθρου 2 του ν.δ. 396/1974 (ΦΕΚ112 Α'), υπόκειται σε φόρο κληρονομιάς ή δωρεάς, που υπολογίζεται με βάση τους συντελεστές της κατηγορίας Α' της παραγράφου 1. Η μεταβίβαση αυτών των μετοχών από το μισθωτό πριν από την πάροδο του χρόνου δέσμευσης, υπόκειται σε φόρο κληρονομιών ή δωρεών, που υπολογίζεται με βάση τους συντελεστές της κατηγορίας Δ' της παραγράφου 1. Με αφαίρεση του ποσού του φόρου που καταβλήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου αυτής, εκτός αν ο φόρος υπολογίζεται με βάση συντελεστές άλλης κατηγορίας, λόγω συγγένειας του μισθωτού προς το δικαιούχο του, οπότε επιβάλλεται συμπληρωματικός φόρος που υπολογίζεται με βάση την κατηγορία αυτήν.

Για την επιβολή του φόρου του προηγούμενου εδαφίου εξομοιώνεται με μεταβίβαση και η ανάληψη των μετοχών από το μισθωτό πριν από την πάροδο του χρόνου δέσμευσης, εκτός αν ο μισθωτός προβεί σε νέα κατάθεση αυτών στα πιστωτικά ιδρύματα του Άρθρου 2 του ν.δ.396/1974 για το υπόλοιπο του χρόνου δέσμευσης χρονικό διάστημα, μέσα σε προθεσμία τριών μηνών από την ανάληψη. Οι διατάξεις του δεύτερου και τρίτου εδαφίου δεν εφαρμόζονται σε περίπτωση θανάτου του μισθωτού ή περιέλευσης αυτού σε κατάσταση πλήρους ανικανότητας προς βιοποριστική απασχόληση λόγω αναπηρίας ή θανάτου του συζύγου αυτού.

#### ΑΡΘΡΟ 30

Υπολογισμός του φόρου σε περίπτωση αποποίησης Σε περίπτωση αποποίησης της κληρονομιάς ή κληροδοσίας, αυτός που καθίσταται δικαιούχος της κτήσης από την αιτία αυτή οφείλει το φόρο, τον οποίο θα κατέβαλε ο αποποιηθείς κατά την επαγωγή προς αυτόν, εφόσον ο φόρος αυτός είναι μεγαλύτερος.

### **ΤΜΗΜΑ ΔΕΥΤΕΡΟ**

#### ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΩΝ ΠΟΥ ΑΠΟΚΤΩΝΤΑΙ ΑΙΤΙΑ ΔΩΡΕΑΣ ΚΑΙ ΓΟΝΙΚΗΣ ΠΑΡΟΧΗΣ

##### ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α'

#### ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΚΑΙ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

#### ΑΡΘΡΟ 34

Κτήση αιτία δωρεάς και γονικής παροχής

*A. Κτήση αιτία δωρεάς*

*1. Κτήση περιουσίας αιτία δωρεάς, για την επιβολή του φόρου είναι:*

*α) αυτή που προέρχεται από δωρεά η οποία συνιστάται κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα, β) αυτή που προέρχεται από κάθε παροχή, παραχώρηση ή μεταβίβαση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα, έστω και αν δεν καταρτίσθηκε έγγραφο. 2. θεωρείται ως δωρεά για την επιβολή του φόρου κατά τις διατάξεις του παρόντος: α) η απαλλοτριώση περιουσίας με σκοπό τη σύσταση προσόδου ή διατροφής μεταξύ ανιόντων, κατιόντων ή συζύγων, β) τα ποσά ή συντάξεις που οφείλονται, λόγω θανάτου του ασφαλισθέντος, από τον ασφαλιστή σε αυτόν υπέρ του οποίου έγινε η ασφάλιση, εφόσον η ασφάλεια έγινε ή μεταφέρθηκε στην Ελλάδα, γ) η ασφάλεια που έγινε στην αλλοδαπή και δεν μεταφέρθηκε στην Ελλάδα, εφόσον αυτός υπέρ του οποίου έγινε η ασφάλεια είναι Έλληνας υπήκοος, αδιάφορα από την κατοικία του, ή αλλοδαπός που έχει την κατοικία του στην Ελλάδα κατά το χρόνο του θανάτου αυτού που ασφαλίστηκε, δ) η αποζημίωση ή το βοήθημα που καταβάλλεται εφάπαξ ή περιοδικά από ασφαλιστικό ταμείο ή οργανισμό λόγω θανάτου του ασφαλισμένου σε πρόσωπα άλλα από εκείνα που απαλλάσσονται σύμφωνα με την περίπτωση β' της ενότητας Γ του Άρθρου 43, αδιάφορα με το χαρακτήρα κτήσης του δικαιούμενου ποσού, που αναφέρεται στους κανονισμούς του ταμείου ή οργανισμού, ε) τα ποσά που καταβάλλονται από νομικά πρόσωπα, επιπλέον εκείνων που προβλέπονται από τις ισχύουσες διατάξεις, σε μέλη διοικητικού συμβουλίου τους, λόγω λύσης της μεταξύ τους σχέσης. (στ) συνένωση επικαρπίας ακινήτων ή κινητών γενικά πραγμάτων με την ψιλή κυριότητα, λόγω συμπλήρωσης του χρόνου διάρκειας της επικαρπίας, όταν η κτήση ή μεταβίβαση με επαχθή αιτία της ψιλής κυριότητας αυτών και η κτήση της επικαρπίας ορισμένου χρόνου ή παρακράτησή της για ορισμένο χρόνο γίνεται από την 1η Ιανουαρίου 2005, είτε από φυσικό είτε από νομικό πρόσωπο. Στις περιπτώσεις αυτές θεωρείται ότι η επικαρπία περιέρχεται στον κατά το χρόνο συνένωσης ψιλό κύριο από τον επικαρπωτή αιτία δωρεάς και η αξία αυτής προσδιορίζεται στην αξία της πλήρους κυριότητας, μετά την αφαίρεση από αυτή του τμήματος της αξίας που αναλογεί στο ποσοστό για το οποίο ο ψιλός κύριος είχε*

*υπαχθεί σε φόρο κατά την απόκτηση της ψιλής κυριότητας.»*

*ζ) Η με φερόμενη επαχθή αιτία μεταβίβαση ακινήτων μεταξύ ανιόντων και κατιόντων εξ αίματος οποιουδήποτε βαθμού σε ευθεία γραμμή ή μεταξύ συζύγων, εκτός αν οι συμβαλλόμενοι αποδείξουν ότι η μεταβίβαση αυτή γίνεται από επαχθή αιτία.- Προστέθηκαν με το άρθρο 20 παρ. 6 του ν. 3427/2005.)*

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

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

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

#### *B. Κτήση αιτία γονικής παροχής*

Κτήση περιουσίας αιτία γονικής παροχής για την επιβολή του φόρου είναι η παροχή περιουσίας στο τέκνο από οποιονδήποτε γονέα του, σύμφωνα με τις διατάξεις του Άρθρου 1509 του Α. Κ., είτε για τη δημιουργία ή τη διατήρηση οικονομικής ή οικογενειακής αυτοτέλειας είτε για την έναρξη ή την εξακολούθηση επαγγέλματος, μέχρι το ποσό που δεν υπερβαίνει το μέτρο το οποίο επιβάλλουν οι περιστάσεις. Το ποσό αυτό ορίζεται στα είκοσι οκτώ εκατομμύρια (28.000.000) δραχμές αυτοτελώς για κάθε γονέα και αυξάνεται σε σαράντα δύο εκατομμύρια (42.000.000) δραχμές όταν ο ένας από τους γονείς έχει αποβιώσει. Στα πιο πάνω ποσά συνυπολογίζονται οι προγενέστερες δωρεές ή γονικές παροχές των γονέων προς τα τέκνα τους που έχουν υπαχθεί σε φόρο και όχι τα απαλλασσόμενα ποσά. Το ποσό αυτό ορίζεται στις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ αυτοτελώς για κάθε γονέα και αυξάνεται σε εκατόν τριάντα χιλιάδες (130.000) ευρώ, όταν ο ένας από τους γονείς έχει αποβιώσει. Στα πιο πάνω ποσά συνυπολογίζονται οι προγενέστερες δωρεές ή γονικές παροχές των γονέων προς τα τέκνα τους που έχουν υπαχθεί σε φόρο και όχι

τα απαλλασσόμενα ποσά.-( Το 2ο εδ. αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 20 παρ. 7 του ν. 3427/2005.)

#### ΑΡΘΡΟ 36

*Συνυπολογισμός προγενέστερων δωρεών, γονικών παροχών και προικών*

*Στην κτήση αιτία δωρεάς, κατά το ΑΡΘΡΟ 34 συνυπολογίζονται οι προγενέστερες δωρεές εν ζωή ή αιτία θανάτου, οι γονικές παροχές και οι προίκες του ίδιου δωρητή προς τον ίδιο δωρεοδόχο, εφόσον η φορολογική υποχρέωση γι' αυτές γεννήθηκε σε χρόνο που το δικαίωμα του δημοσίου δεν έχει παραγραφεί, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του Άρθρου 102. Αν μετατεθεί ο χρόνος γένεσης της φορολογικής ενοχής, στην αξία της κτήσης αιτία δωρεάς συνυπολογίζεται και η περιουσία που έχει μεταβιβασθεί αιτία θανάτου από τον ίδιο δωρητή προς τον ίδιο δωρεοδόχο. Για το συνυπολογισμό των κτήσεων αυτών λαμβάνεται υπόψη η αξία που είχε υπαχθεί σε φόρο κατά το χρόνο της γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης αυτών, και όχι τα τυχόν απαλλασσόμενα ποσά.*

#### ΑΡΘΡΟ 37

*Δωρεές αιτία θανάτου ολόκληρης περιουσίας*

*Σε περίπτωση δωρεάς αιτία θανάτου περιουσιακών στοιχείων, τα οποία κατά το χρόνο του θανάτου του δωρητή αποτελούν την όλη περιουσία αυτού, εφαρμόζονται για τη φορολογία αυτής οι διατάξεις του παρόντος νόμου που αναφέρονται στις κληρονομίες.*

#### ΑΡΘΡΟ 38

*Υποκείμενο φόρου*

- 1. Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δωρεοδόχος ή το τέκνο.*
- 2. Προκειμένου για περιουσιακά στοιχεία δωρεάς ή γονικής παροχής, για την οποία η φορολογική υποχρέωση γεννιέται μετά το θάνατο του δωρεοδόχου ή του τέκνου, οι καθολικοί και ειδικοί διάδοχοι αυτών είναι υπόχρεοι και για το φόρο της δωρεάς ή της γονικής παροχής. Ο φόρος αυτός υπολογίζεται επί της αξίας των περιουσιακών αυτών στοιχείων, κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, με εφαρμογή των φορολογικών συντελεστών της συγγενικής σχέσης του δωρεοδόχου ή του τέκνου που απεβίωσε προς το δωρητή ή το γονέα.*

### **ΤΜΗΜΑ ΤΡΙΤΟ**

#### **ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΩΝ ΠΟΥ ΑΠΟΚΤΩΝΤΑΙ**

#### **ΑΙΤΙΑ ΠΡΟΙΚΑΣ**

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α'

ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΚΑΙ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ - ΧΡΟΝΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

ΑΡΘΡΟ 46

*Κτήση αιτία προίκας*

*Κτήση περιουσίας αιτία προίκας για την επιβολή του φόρου είναι η κτήση από προίκα που έχει συσταθεί κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα μέχρι και 17.2.1983.*

ΑΡΘΡΟ 47

*Συνυπολογισμός προγενέστερων δωρεών, γονικών παροχών και προικιών Στην κτήση αιτία προίκας κατά το ΑΡΘΡΟ 46 συνυπολογίζονται οι προγενέστερες δωρεές εν ζωή ή αιτία θανάτου, οι γονικές παροχές και οι προίκες του ίδιου προικοδότη προς την προικιζομένη, εφόσον η φορολογική υποχρέωση γι' αυτές γεννήθηκε σε χρόνο που το δικαίωμα του δημοσίου δεν έχει παραγραφεί, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του Άρθρου 102. Αν μετατεθεί ο χρόνος γένεσης της φορολογικής ενοχής, στην αξία της κτήσης αιτία προίκας συνυπολογίζεται και η περιουσία που έχει μεταβιβασθεί αιτία θανάτου από τον ίδιο προικοδότη προς την προικιζομένη. Για το συνυπολογισμό των κτήσεων αυτών λαμβάνεται υπόψη η αξία που είχε υπαχθεί σε φόρο, κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης αυτών, και όχι τα απαλλασσόμενα ποσά.*

ΑΡΘΡΟ 48

*Περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο*

- 1. Σε φόρο υποβάλλεται η περιουσία που έχει αποκτηθεί αιτία προίκας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο ΑΡΘΡΟ 35.*
- 2. Σε περίπτωση ακύρωσης του προικοσυμφώνου με μεταγενέστερο συμβόλαιο πριν από την τέλεση του γάμου, ο φόρος που βεβαιώθηκε εκπίπτει και αυτός που καταβλήθηκε επιστρέφεται, με αίτηση του προικολήπτη, που υποβάλλεται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μέσα σε ένα έτος από την ακύρωση του προικοσυμφώνου.*
- 3. Η επανάληψη συμβολαίου προίκας μεταξύ των αυτών προσώπων ή των ειδικών ή καθολικών διαδόχων τους για το αυτό ακίνητο, για οποιονδήποτε λόγο, καθώς και η διόρθωση συμβολαίου, εφόσον δεν αναφέρεται στο ονομάτων συμβαλλομένων, στην έκταση ή στη θέση και στην περιγραφή του ακινήτου, δεν δημιουργεί υποχρέωση καταβολής φόρου. Αν με μεταγενέστερο συμβόλαιο διευκρινίζεται ότι η έκταση που μεταβιβάστηκε είναι μεγαλύτερη από αυτήν που περιγράφεται στο αρχικό συμβόλαιο, οφείλεται φόρος μόνο για την αξία της επιπλέον έκτασης.*

Αντίθετα, αν με μεταγενέστερο συμβόλαιο διευκρινίζεται ότι η έκταση που μεταβιβάστηκε είναι μικρότερη από αυτήν που περιγράφεται στο αρχικό συμβόλαιο, δεν οφείλεται φόρος. Επίσης δεν οφείλεται φόρος, όταν η επιπλέον έκταση δεν υπερβαίνει το ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) της έκτασης που αναγράφεται στο συμβόλαιο που επαναλαμβάνεται και η αξία του ποσοστού αυτού δεν υπερβαίνει τις τριακόσιες χιλιάδες (300.000) δραχμές.

## ΤΜΗΜΑ ΔΕΥΤΕΡΟ

### ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΩΝ ΠΟΥ ΑΠΟΚΤΩΝΤΑΙ ΑΙΤΙΑ ΔΩΡΕΑΣ,

### ΓΟΝΙΚΗΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΚΑΙ ΠΡΟΙΚΑΣ

#### ΑΡΘΡΟ 85

##### Υπόχρεοι σε δήλωση - Δήλωση με επιφύλαξη

129

##### A. Υπόχρεοι σε δήλωση

1. Σε σύσταση δωρεών, γονικών παροχών και προικών με συμβολαιογραφικό έγγραφο υπόχρεοι για την υποβολή της δήλωσης είναι οι συμβαλλόμενοι. Δεν έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν δήλωση τα νομικά πρόσωπα του πρώτου εδαφίου της περίπτωσης Α' της παραγράφου 1 του Άρθρου 25.

2. Σε δωρεές και γονικές παροχές για τις οποίες δεν καταρτίστηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο καθώς και σε κάθε άλλη περίπτωση, υπόχρεος για την υποβολή της δήλωσης είναι ο δωρεοδόχος ή το τέκνο ή οι κληρονόμοι του.

3. Σε προίκες για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται μετά την κατάρτιση του οικείου συμβολαίου, εφόσον διαρκεί ο γάμος, υπόχρεος για την υποβολή της δήλωσης είναι ο προικολήπτης, εφόσον λυθεί ο γάμος, υπόχρεη είναι η προικιζόμενη ή οι κληρονόμοι της. B. Δήλωση με επιφύλαξη 1. Για την πρόληψη των συνεπειών ανακρίβειας ή παράλειψης φορολογικής δήλωσης, ο υπόχρεος σε επίδοση αυτής μπορεί να περιλάβει σε αυτήν και στοιχεία φορολογητέας ύλης, για τα οποία διατηρεί αμφιβολίες αν έχει από το νόμο υποχρέωση, κάνοντας ρητή για το λόγο αυτόν επιφύλαξη στη δήλωση που επιδίδει. Η επιφύλαξη πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται ανύπαρκτη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας υποχρεώνεται να απαντήσει στο φορολογούμενο θετικά ή αρνητικά μέσα σε ένα τρίμηνο από την υποβολή της δήλωσης ως εξής:

α) είτε να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για το οποίο έγινε η επιφύλαξη, β) είτε να απορρίψει την επιφύλαξη και να γνωστοποιήσει αυτό στο φορολογούμενο με ιδιαίτερη ανακοίνωση, την οποία θα του επιδώσει με απόδειξη ή με την κοινοποιούμενη πράξη που εκδόθηκε μετά από τη διενέργεια ελέγχου. 1. Στην περίπτωση αυτή, αν δεν επέλθει εξώδικη λύση της διαφοράς, ο φορολογούμενος δικαιούται να ζητήσει από το διοικητικό πρωτοδικείο, είτε με την προσφυγή που ασκεί για τυχόν άλλες διαφορές που προέκυψαν από τον έλεγχο είτε με αυτοτελή αίτηση που υποβάλλεται μέσα στην οριζόμενη προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής, τη διαγραφή του ποσού της φορολογητέας ύλης για την οποία έγινε η επιφύλαξη. Το διοικητικό πρωτοδικείο αποφαινεται για το αίτημα και τηρείται σε κάθε περίπτωση η ενώπιον αυτού ισχύουσα διαδικασία.

2. Με όμοιο τρόπο μπορεί να γίνει επιφύλαξη στη δήλωση όσον αφορά το χαρακτηρισμό της φορολογητέας ύλης και την υπαγωγή αυτής σε άλλη φορολογία ή σε άλλη κατηγορία ή σε μειωμένο φορολογικό συντελεστή, τις εκπτώσεις από τη φορολογητέα ύλη ή από το φόρο κ.λπ. με ανάλογη εφαρμογή όσων ορίζονται στην προηγούμενη παράγραφο. Ειδικά, προκειμένου για την υπαγωγή σε άλλη φορολογία ή κατηγορία, αν γίνει δεκτή η επιφύλαξη, η δήλωση θεωρείται ότι υποβλήθηκε για τη φορολογία ή κατηγορία αυτή.

3. Η επιφύλαξη κατά τις διατάξεις της ενότητας αυτής δεν συνεπάγεται αναστολή της βεβαίωσης και είσπραξης του φόρου που αμφισβητείται με αυτήν. Σε περίπτωση αποδοχής των λόγων της επιφύλαξης από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή από το διοικητικό δικαστήριο, ενεργείται

νέα εκκαθάριση του φόρου της δήλωσης και ο επιπλέον φόρος που βεβαιώθηκε ή καταβλήθηκε εκπίπτει ή συμψηφίζεται με το τυχόν καταβλητέο με βάση οριστικά στοιχεία μεγαλύτερο ποσό εκείνου που δηλώθηκε ή αλλιώς επιστρέφεται. 4. Σε υποθέσεις για τις οποίες ο φορολογούμενος υπέβαλε δήλωση φορολογίας με επιφύλαξη ή ανακάλεσε την αρχική δήλωση του, η συζήτηση των προσφυγών ή ένδικων μέσων ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων προσδιορίζεται κατά προτίμηση μέσα σε τρεις (3) μήνες το αργότερο από τη διαβίβαση του φακέλου στο αρμόδιο δικαστήριο ή από την κατάθεση του ένδικου μέσου.

**Νόμος 3815/2010: Τροποποίηση του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικών και Κερδών από Λαχεία και του Εθνικού Τελωνειακού Κώδικα**

## ΣΧΕΔΙΟ ΝΟΜΟΥ

### Άρθρο 1

1. Η παράγραφος 2 του άρθρου 29 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από αχρεία, ο οποίος κυρώθηκε με το ν.2961/2001 (ΦΕΚ 266 Α), αντικαθίσταται ως εξής:

«2. Η αιτία θανάτου κτήση περιουσιακών στοιχείων, πλην αυτών που ορίζονται στις επόμενες παραγράφους 3 και 4, από κληρονόμους που υπάγονται στην Α' και Β' κατηγορία υπόκειται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με βάση τις εξής ανά κατηγορία φορολογικές κλίμακες:

#### ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Α'

Κλιμάκια (σε €)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (σε €)	Φορολογητέα περιουσία (σε €)	Φόρος που αναλογεί (σε €)
150.000	—	—	150.000	—
150.000	1	1.500	300.000	1.500
300.000	5	15.000	600.000	16.500
Υπερβάλλον	10			

#### ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Β'

Κλιμάκια (σε ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (σε €)	Φορολογητέα περιουσία (σε €)	Φόρος που αναλογεί (σε €)
30.000	—	—	30.000	—
70.000	5	3.500	100.000	3.500
200.000	10	20.000	300.000	23.500
Υπερβάλλον	20			

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

«4. Η αιτία θανάτου κτήση χρηματικών ποσών υπόκειται σε φόρο ο οποίος υπολογίζεται αυτοτελώς με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%), προκειμένου για κληρονόμους που υπάγονται στην Α' κατηγορία, και με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), προκειμένου για κληρονόμους που υπάγονται στη Β' κατηγορία.



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

3. Προστίθεται παράγραφος 9 στο άρθρο 29 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικών και Κερδών από Λαχεία, η οποία έχει ως εξής:

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

4. Η παράγραφος 1 του άρθρου 44 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικών και Κερδών από Λαχεία αντικαθίσταται ως εξής:

«1. Το υπόλοιπο της περιουσίας που αποκτάται αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής, το οποίο απομένει μετά την αφαίρεση των εκπτώσεων των άρθρων 41 και 43, υποβάλλεται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29, οι οποίες εφαρμόζονται ανάλογα. Από το φόρο που προκύπτει εκπίπτει: α) ο φόρος που αναλογεί στις προγενέστερες δωρεές, γονικές παροχές ή προίκες, που συνυπολογίζονται

σύμφωνα με το άρθρο 36, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 και β) ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε ή οριστικά και τελεσίδικα βεβαιώθηκε στην αλλοδαπή για τις δωρεές ή γονικές παροχές κινητών που έγιναν εκεί, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 32.»

5. Η παράγραφος 2 του άρθρου 44 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικών και Κερδών από Λαχεία καταργείται και οι επόμενες παράγραφοι του ίδιου άρθρου, αναριθμούνται αντίστοιχα.

6. Το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 6 του άρθρου 24 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικών και Κερδών από Λαχεία αντικαθίσταται ως εξής:

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

7. Η περίπτωση ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Λαχεία αντικαθίσταται ως εξής:

«ζ) Η απόκτηση περιουσιακών στοιχείων για τα οποία εφαρμόζεται η παράγραφος 2 του άρθρου 29 του παρόντος, μέχρι του ποσού των τετρακοσίων χιλιάδων (400.000) ευρώ ανά δικαιούχο, εφόσον δικαιούχοι είναι σύζυγος και ανήλικα τέκνα του κληρονομούμενου. Εφόσον παρέχεται η απαλλαγή αυτή, κατά τον υπολογισμό του φόρου δεν ισχύει το πρώτο αφορολόγητο κλιμάκιο της κλίμακας της ίδιας αυτής παραγράφου και περιορίζονται αντίστοιχα τα επόμενα κλιμάκια. Η απαλλαγή για τον επιζώντα σύζυγο παρέχεται εφόσον η έγγαμη συμβίωση είχε διάρκεια τουλάχιστον πέντε (5) ετών.»

8. Το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Λαχεία καταργείται.

9. Το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 82 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Λαχεία αντικαθίσταται ως εξής:

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

10. Το άρθρο 90 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Λαχεία αντικαθίσταται ως εξής:

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

11. Στις υποθέσεις κληρονομιών, γονικών παροχών και δωρεών στις οποίες έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου αυτού συνυπολογίζονται όλες οι δωρεές εν ζωή ή αιτία θανάτου, οι γονικές παροχές και οι προίκες κατά τις διατάξεις των άρθρων 4, 36 και 47 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Λαχεία.

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

**ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ στο σχέδιο νόμου «Τροποποίηση του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Λαχεία και του Εθνικού Τελωνειακού Κώδικα»**

*Προς τη Βουλή των Ελλήνων*

*Με το προτεινόμενο σχέδιο νόμου, η Κυβέρνηση επιδιώκει:*

*α) την άμεση θέσπιση ενός δικαιότερου συστήματος φορολόγησης των κληρονομιών, των δωρεών και των γονικών παροχών, προκειμένου να αντιμετωπιστούν αποτελεσματικά φαινόμενα καταστρατήγησης της συνταγματικής αρχής της φορολόγησης των πολιτών ανάλογα με τη φοροδοτική τους ικανότητα, και*

*β) την άμεση αύξηση των δημοσίων εσόδων, με την αύξηση του φόρου κατανάλωσης στις ιδιαίτερες κατηγορίες προϊόντων, των καπνικών ειδών και του αλκοόλ, σε συνέργεια και με τις πολιτικές του Υπουργείου Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης για την προστασία της Δημόσιας Υγείας, που εφαρμόζονται στον ίδιο τομέα. Στο πεδίο της άμεσης φορολογίας και ειδικότερα της φορολογίας της ακίνητης περιουσίας, απαρέγκλιτος στόχος για την Κυβέρνηση είναι κάθε φορολογούμενος να εισφέρει στα δημόσια έσοδα, δίκαια και αναλογικά, σύμφωνα με την αξία των ακινήτων που μεταβιβάζονται και να λαμβάνονται υπόψη κοινωνικά και οικονομικά κριτήρια για τα ασθενέστερα κοινωνικά στρώματα.*

*Είναι σαφές, ότι με τις διατάξεις της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας που είχε θεσμοθετήσει η προηγούμενη κυβέρνηση της Ν.Δ., ιδίως με το ν. 3634/2008, οι παραπάνω βασικές αρχές, που έχουν θεμέλιο συνταγματικό, εξοβελίστηκαν, με αποτέλεσμα να συντρέχει η ίδια φορολογική επιβάρυνση για όλα τα κοινωνικά στρώματα, κατά παράβαση της αρχής της αναλογικότητας.*

*Η ισχύουσα, σήμερα, διάταξη προβλέπει φορολόγηση της ακίνητης περιουσίας που μεταβιβάζεται με γονική παροχή, δωρεά ή με κληρονομιά, μετά την αφαίρεση αφορολογήτου ποσού 95.000 ευρώ, με ενιαίο συντελεστή 1% ανεξαρτήτως ύψους μεταβιβαζόμενης περιουσίας.*

*Το απαράδεκτο αυτό θεσμικό πλαίσιο, είχε ως αποτέλεσμα αφ' ενός την κατάρρευση των εσόδων του Δημοσίου στο πεδίο της φορολόγησης αυτής και μάλιστα σε ιδιαίτερα κρίσιμη δημοσιονομικά περίοδο για τη χώρα μας, και αφ' ετέρου την επιβολή της ίδιας φορολογικής επιβάρυνσης για όλους, ανεξάρτητα από τη φοροδοτική τους ικανότητα και μάλιστα στο πεδίο της άμεσης φορολογίας, γεγονός που πλήττει ευθέως και με άμεσο τρόπο τα ασθενέστερα κοινωνικά στρώματα.*

Η κατάργηση αυτών των ρυθμίσεων, με τις οποίες η ακίνητη περιουσία των μικρών και μεσαίων εισοδηματικά στρωμάτων της ελληνικής κοινωνίας, χρηματοδοτούσε τις φορολογικές υποχρεώσεις των πλουσιότερων εισοδηματικά στρωμάτων, λειτουργώντας αναδιανεμητικά στην αντίστροφη ακριβώς κατεύθυνση από αυτήν που επιβάλλεται για λόγους κοινωνικής και φορολογικής δικαιοσύνης, αποτελεί προεκλογική δέσμευση της Κυβέρνησης του ΠΑΣΟΚ, που επαναλήφθηκε στην ομιλία του Πρωθυπουργού στους κοινωνικούς εταίρους στο Ζάππειο στις 13 Δεκεμβρίου 2009.

Η Κυβέρνηση έχει ήδη ξεκινήσει διάλογο με τους κοινωνικούς εταίρους για την πλήρη αναμόρφωση του φορολογικού συστήματος με σκοπό τη διαμόρφωση ενός θεσμικού πλαισίου, απλού, εύχρηστου, λειτουργικού, δίκαιου, αποτελεσματικού, αναδιανεμητικού και αναλογικού. Ωστόσο από τις αρχές Δεκεμβρίου του 2009, παρατηρήθηκε τεράστια αύξηση στις διενεργούμενες γονικές παροχές και υπερπολλαπλασιασμός των αξιών που αφορούσαν, ιδιαίτερα σε Δ.Ο.Υ. που υπάγονται ακίνητα μεγάλης αντικειμενικής αξίας. Στη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς το Δεκέμβριο του 2009 ο αριθμός των γονικών παροχών αυξήθηκε από 437 τον αντίστοιχο μήνα του 2008, σε 2.240 και η αξία των μεταβιβασθέντων ακινήτων, από 39,4 εκατ. ευρώ σε 538,79 εκατ. ευρώ.

Στη Δ.Ο.Υ. Ψυχικού, τον ίδιο μήνα, από 252 γονικές παροχές το Δεκέμβριο 2008 σε 1.418, και η αξία των μεταβιβασθέντων ακινήτων από 1,5 εκατ. ευρώ σε 244,5 εκατ. ευρώ. Στη Δ.Ο.Υ. Μυκόνου, από 20 γονικές παροχές το Δεκέμβριο του 2008, διενεργήθηκαν 161 το Δεκέμβριο του 2009, με αξίες 1 εκατ. και 23,7 εκατ. ευρώ αντίστοιχα.

Ανάλογη είναι η εικόνα και σε άλλες περιοχές με υψηλές αντικειμενικές αξίες ακινήτων. Είναι προφανές ότι με τις αθρόες μεταβιβάσεις επιδιώκεται από τους λίγους και κατέχοντες η κατακερμάτιση της ακίνητης περιουσίας τους και η αποφυγή υπαγωγής στο άμεσο και απώτερο μέλλον, των σχετικών μεταβιβαστικών πράξεων σε νέο

θεσμικό πλαίσιο που η Κυβέρνηση του ΠΑΣΟΚ ήδη διαβουλεύεται με τους κοινωνικούς εταίρους και τους πολίτες.

Η ακύρωση της εκφρασμένης κυβερνητικής βούλησης στην πράξη, από τους έχοντες και κατέχοντες, θα επέφερε δυσμενέστατα αποτελέσματα στην εμπέδωση κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ της φορολογικής διοίκησης και των πολιτών και θα είχε αρνητικές συνέπειες στο κρίσιμο πεδίο της είσπραξης δημοσίων εσόδων από την ουσιαστική απαλλαγή της φορολόγησης της μεγάλης ακίνητης περιουσίας.

*Συνέτρεχε συνεπώς κατεπείγουσα ανάγκη για την αναθεώρηση του θεσμικού πλαισίου στο πεδίο αυτό προκειμένου και ο κοινωνικός διάλογος να μην ακυρωθεί και τα μελλοντικά δημόσια έσοδα στο πεδίο αυτό να διαφυλαχτούν.*

*Για αυτό η Κυβέρνηση κατέθεσε το σχέδιο νόμου αυτό με το χαρακτηρισμό του κατεπείγοντος και ζήτησε την ψήφισή του σύμφωνα με την ειδική διαδικασία που προ βλέπει το άρθρο 76 του Συντάγματος και ο Κανονισμός της Βουλής.*

*Με τις προτεινόμενες ρυθμίσεις επιδιώκεται ένα δίκαιο, απλό, αναλογικό και αναδιανεμητικό σύστημα. Βασικές συνιστώσες του είναι η αύξηση του αφορολόγητου ορίου και ο προοδευτικός συντελεστής με βάση κλίμακα, έτσι ώστε «γονικές παροχές»*

*άνω του αφορολόγητου ορίου, να φορολογούνται και αυτές ανάλογα με την αξία που μεταβιβάζεται. Με τις προτεινόμενες ρυθμίσεις στο πεδίο των ειδικών φόρων κατανάλωσης, επιδιώκεται η είσπραξη φόρων από προϊόντα που εμπίπτουν σε σημαντικές για τη Δημόσια Υγεία πολιτικές του Υπουργείου Υγείας, όπως είναι τα καπνικά προϊόντα και τα αλκοολούχα ποτά.*

*Με αυτόν τον τρόπο επιδιώκεται η αύξηση των δημοσίων εσόδων και παράλληλα η δημιουργία αντικινήτρων, προκειμένου μεσοπρόθεσμα όσο και μακροπρόθεσμα, να μειωθεί η κατανάλωση σε προϊόντα επιβλαβή για τη Δημόσια Υγεία των πολιτών.*

*Ειδικότερα επί των άρθρων:*

### **Άρθρο 1**

*α) Καταργείται η ισχύουσα αυτοτελής φορολόγηση των ακινήτων με συντελεστή 1%, που ίσχυε ανεξαρτήτως αξίας και ευνοούσε τη μεγάλη ιδιοκτησία. Με τον τρόπο αυτόν επαναφέρεται ουσιαστικά σε ισχύ ο θεσμός της προοδευτικότητας του φόρου κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών με την καθιέρωση κλιμάκων υπολογισμού του φόρου αυτού. Για καθεμιά από τις δύο κατηγορίες (Α' και Β) καθιερώνεται ιδιαίτερο αφορολόγητο όριο και ιδιαίτεροι ανά κλιμάκια φορολογικοί συντελεστές, με τους οποίους ο υπολογισμός του φόρου είναι ευνοϊκότερος για τους συγγενείς της Α' κατηγορίας, άμεση οικογένεια, και υψηλότερος για τους πιο μακρινούς συγγενείς της Β' κατηγορίας.*

*Ειδικότερα αυξάνεται το αφορολόγητο όριο από 95.000 σε 150.000 ευρώ για την Α' κατηγορία και από 20.000 σε 30.000 ευρώ για τη Β' κατηγορία. Η κλίμακα υπολογισμού του φόρου για τη Γ' κατηγορία παραμένει ως έχει. Καθιερώνεται κλίμακα υπολογισμού του φόρου για την Α' κατηγορία με συντελεστές από 1% έως 10%, αντί 5% έως 20%, που ήταν οι συντελεστές της κλίμακας που ίσχυε παλαιότερα. Έτσι, αφ' ενός μεν ικανοποιείται πάγιο και παλαιό αίτημα να*

μην επιβαρύνονται οι δωρεές προς συγγενείς, που υπάγονται στην Α' κατηγορία, και οι γονικές παροχές με συντελεστή ανώτερο από το συντελεστή του φόρου μεταβίβασης, και αφ' ετέρου αποφεύγεται η μεθόδευση μεταβίβασης μεγάλης αξίας ακινήτων στις κατηγορίες αυτές φορολογουμένων με εικονικές πωλήσεις. Για τη Β' κατηγορία καθιερώνεται κλίμακα υπολογισμού του φόρου με συντελεστές από 5% έως 20%, αντί 10% έως 30%, που ήταν οι συντελεστές της κλίμακας που ίσχυε παλαιότερα. Λόγω της καθιέρωσης χαμηλών φορολογικών συντελεστών και υψηλού αφορολόγητου στην Α' κατηγορία, κατά τη μεταβίβαση περιουσίας από τους γονείς προς τα τέκνα τους, ο υπολογισμός του φόρου γίνεται με τον ίδιο τρόπο, ανεξάρτητα από την αιτία μεταβίβασης αυτής, δωρεά ή γονική παροχή. Σε περίπτωση που κληρονόμος του αποβιώσαντος είναι επιζών σύζυγος ή ανήλικα τέκνα του, παραμένει αφορολόγητη η περιουσία που κληρονομείται από αυτούς μέχρι του ποσού των 400.000 ευρώ κατά δικαιούχο. Για τα χρηματικά ποσά τα οποία μεταβιβάζονται σε συγγενείς που υπάγονται στις Α' και Β' κατηγορίες (άτυπα ή μη), παραμένει η αυτοτελής φορολόγηση με συντελεστή 10% για την Α' κατηγορία (και 20% για τη Β' κατηγορία) χωρίς αφορολόγητο όριο, γιατί χρησιμοποιούνται σε μεγάλο βαθμό για την καταστράτηγηση των διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος και του θεσμού του πόθεν έ-σχες. Τονίζεται ιδιαίτερα ότι με τη φορολόγηση αυτή ο φορολογούμενος δεν στερείται του αφορολόγητου των 150.000 ή των 30.000 ευρώ (ανά κατηγορία), αφού το ποσό αυτό δεν χάνεται, αλλά χρησιμοποιείται στην ακίνητη περιουσία και στα λοιπά περιουσιακά στοιχεία. Όμως, με την αυτοτελή φορολόγηση κλείνει ένα μεγάλο «παράθυρο» μεθόδευσης, το οποίο οδηγούσε στην απόκτηση μεγάλης αξίας περιουσίας, χωρίς την καταβολή των αναλογούντων φόρων και τούτο γιατί «η μέθοδος των άτυπων δωρεών ή των άτυπων γονικών παροχών» αξιολογείται ουσιαστικά για την κάλυψη τεκμηρίων αγοράς. Ενδεικτικά αναφέρεται παράδειγμα, στο οποίο κάποιος που αγοράζει ακίνητο αξίας 660.000 ευρώ μπορεί να επικαλεσθεί – ως πηγή προέλευσης των χρημάτων - άτυπες παροχές από τους γονείς του ( $150.000 + 150.000 = 300.000$  ευρώ) και άτυπες δωρεές από τους παππούδες / γιαγιάδες ( $150.000 + 150.000 = 300.000$  ευρώ) ή και άτυπες δωρεές από δύο αδέρφια του ή θείους ( $30.000 + 30.000 = 60.000$  ευρώ) και να αποφύγει με αυτόν τον τρόπο την καταβολή του αναλογούντος φόρου εισοδήματος ή και να καλύψει αδήλωτα εισοδήματα που προέρχονται από φοροδιαφυγή (π.χ. νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες).

Ρυθμίζεται ενιαίος τρόπος καταβολής του φόρου κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών σε 12 ίσες διμηνιαίες δόσεις, καθεμιά από τις οποίες δεν μπορεί να είναι μικρότερη των 500 ευρώ, πλην της τελευταίας, ανεξάρτητα από το είδος του περιουσιακού στοιχείου που αποκτάται ή από τον τίτλο βεβαίωσης του φόρου (δήλωση, πράξη οριστική, απόφαση δικαστηρίου κ.λπ.). Με τον τρόπο αυτόν, αφ' ενός καθίσταται πλέον στους φορολογούμενους ευκολότερο να είναι

συνεπείς στις φορολογικές τους υποχρεώσεις, αφού δεν θα έχουν διαφορετικές ημερομηνίες λήξης των δόσεων τους από τους φόρους αυτούς, και αφ' ετέρου διευκολύνονται στην εξόφληση, αφού αυξάνεται ο αριθμός των δόσεων. Ενδεικτικά αναφέρεται ότι ο αναλογών για τα ακίνητα φόρος βεβαιώνεται σήμερα σε τρεις ίσες διμηνιαίες δόσεις.

β) Προβλέπεται ότι στις υποθέσεις στις οποίες έχουν εφαρμογή οι παρούσες ρυθμίσεις, ο συνυπολογισμός πλέον θα γίνεται με βάση τις βασικές διατάξεις των άρθρων 4, 36 και 47 του Κώδικα. Αυτό σημαίνει ότι στις υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών, στις οποίες ο υπολογισμός του φόρου θα γίνεται με τα οριζόμενα στις προτεινόμενες διατάξεις, θα συνυπολογίζονται πλέον όλες οι προγενέστερες δωρεές και γονικές παροχές, για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση έχει γεννηθεί σε χρόνο κατά τον οποίο δεν έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου, δηλαδή σε υποθέσεις για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση έχει

γεννηθεί από 1.1.1990. Κατά το συνυπολογισμό αυτό θα τύχουν εφαρμογής και οι διατάξεις των άρθρων 31 και 121 του Κώδικα, για την έκπτωση του φόρου των συνυπολογιζόμενων δωρεών και γονικών παροχών, καθώς και για την εκκαθάριση υποθέσεων με διαφορετικό φορολογικό καθεστώς. Με τη ρύθμιση αυτή συνεπώς καθίσταται ανενεργή και ουσιαστικά καταργείται για τις υποθέσεις αυτές η διάταξη περί συνυπολογισμού της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του ν.3634/2008, η οποία στην πράξη θα εξακολουθεί να ισχύει μόνο κατά τον υπολογισμό του φόρου σε υποθέσεις, στις οποίες έχουν εφαρμογή οι προϊσχύσασες διατάξεις.

γ) Ορίζεται ως ημερομηνία έναρξης ισχύος των ρυθμίσεων η 8η Ιανουαρίου 2010 για τις υποθέσεις φορολογίας δωρεών και γονικών παροχών (ημερομηνία καταθέσεως στη Βουλή της τροπολογίας με την οποία διαφύλασσόταν από την ίδια ημερομηνία η υπαγωγή των υποθέσεων γονικής παροχής και δωρεών στο φορολογικό καθεστώς που

θα προέκυπτε από την ολοκλήρωση της κοινωνικής διαβούλευσης) και η ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως για τις υποθέσεις κληρονομιών. Αυτό πρακτικά σημαίνει ότι για τα περιουσιακά στοιχεία που θα μεταβιβασθούν με συμβολαιογραφικό έγγραφο δωρεάς ή γονικής παροχής, που θα καταρτισθεί από 8 Ιανουαρίου 2010 (ανεξάρτητα από την ημερομηνία κατάθεσης της οικείας φορολογικής δήλωσης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.), για τις άτυπες δωρεές και γονικές παροχές που θα συσταθούν από την ημερομηνία αυτή, καθώς και για τις περιπτώσεις που υπήρχε μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης και αυτή γεννιέται από 8 Ιανουαρίου 2010, ο φόρος δωρεάς ή γονικής παροχής θα υπολογισθεί με βάση τους φορολογικούς συντελεστές και τις κλίμακες που ορίζονται στην προτεινόμενη ρύθμιση.

Για τις υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, η ρύθμιση καταλαμβάνει τις υποθέσεις εκείνες στις οποίες η φορολογική υποχρέωση θα γεννηθεί από την ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου, δηλαδή καταλαμβάνει θανάτους από την ημερομηνία αυτή και μετά, καθώς και υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών (π.χ. επιδικίες), στις οποίες ο θάνατος μεν έχει συμβεί προγενέστερα, όμως είχε μετατεθεί ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης και αυτή γεννιέται μετά τη δημοσίευση του νόμου. Ανακεφαλαιώνοντας, τονίζεται ότι με τις διατάξεις του άρθρου 1 ο τρόπος φορολόγησης των κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών καθίσταται αναλογικός, δικαιότερος και ικανοποιεί τη συνταγματική επιταγή και το αίσθημα των φορολογουμένων για συμμετοχή τους στα δημόσια βάρη ανάλογα με την περιουσιακή τους κατάσταση και για την επιβάρυνση των μεγάλων περιουσιών με υψηλότερους συντελεστές.

Ακολουθεί συγκριτικός πίνακας με παραδείγματα υπολογισμού του φόρου με το ισχύον και το προτεινόμενο σύστημα φορολόγησης:

Αξία περιουσίας που μεταβιβάζεται με δωρεά, γονική παροχή ή κληρονομιά	Φόρος με βάση την ισχύουσα κλίμακα (1% ανεξαρτήτως αξίας )	Φόρος με βάση την προτεινόμενη κλίμακα	Διαφορά φόρου (%)
150.000	550	•0-	-100,00
200.000	1.050	500	-52,38
300.000	2.050	1.500	-26,83
310.000	2.150	2.000	-6,98
315.000	2.200	2.250	+2,27
320.000	2.250	2.500	+11,11
350.000	2.550	4.000	+56,86
400.000	3.050	6.500	+113,11
500.000	4.050	11.500	+183,95
600.000	5.050	16.500	+226,73
800.000	7.050	36.500	+417,73
1.000.000	9.050	56.500	+524,31
1.500.000	14.050	106.500	+658,01

Από τον πίνακα αυτόν προκύπτει ότι, για περιουσίες μέχρι 315.000 ευρώ, ο φόρος που προκύπτει με τις προτεινόμενες κλίμακες είναι μικρότερος από αυτόν που προκύπτει με το ισχύον καθεστώς. Αν δε, πρόκειται για περιουσία που ανήκει σε δύο γονείς και μεταβιβάζεται στο παιδί τους, η αξία αυτή ανέρχεται στις 630.000 ευρώ. Για τις μεγαλύτερης αξίας περιουσίες υπάρχει ανάλογη επιβάρυνση, όχι όμως υπέρμετρη.

## Άρθρο 2



Με τις διατάξεις του άρθρου 2 αυξάνεται ο ειδικός φόρος κατανάλωσης που επιβάλλεται στην αλκοόλη και στα αλκοολούχα ποτά, καθώς και ο ειδικός φόρος κατανάλωσης που επιβάλλεται στα καπνοβιομηχανικά προϊόντα. Ειδικότερα:

Με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2 και 3 αυξάνεται ο ειδικός φόρος κατανάλωσης στην αιθυλική αλκοόλη και στα αλκοολούχα ποτά. Η αύξηση αυτή κρίθηκε σκόπιμη, προκειμένου να αυξηθούν τα έσοδα του προϋπολογισμού και παράλληλα να προσεγγίσει η Ελλάδα, το μέσο όρο φορολογίας που ισχύει σε κοινοτικό επίπεδο στα αλκοολούχα προϊόντα. Η επιβάρυνση από την αύξηση αυτή ανέρχεται ανά φιάλη σε 0,91 ευρώ για την αλκοόλη και τα αλκοολούχα ποτά (ουίσκι, βότκα, τζιν κ.λπ.), ενώ για το ούζο, τσίπουρο, τσικουδιά η επιβάρυνση περιορίζεται σε 0,45 ευρώ και για τη φιάλη μύρας από 0,009 έως 0,02 ευρώ. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 αναπροσαρμόζεται ο ειδικός φόρος κατανάλωσης που επιβάλλεται στα καπνοβιομηχανικά προϊόντα. Συγκεκριμένα αυξάνεται ο συντελεστής του ειδικού φόρου κατανάλωσης από 57,5% σε 63% και του παγίου στοιχείου από 5% σε 7,5%, ενώ παράλληλα μειώνεται ο ελάχιστος ειδικός φόρος κατανάλωσης από 80% σε 75%. Επίσης αυξάνεται από 10% -12% ο φόρος κατανάλωσης που επιβάλλεται στα πούρα και στον καπνό που προορίζεται για την κατασκευή χειροποίητων τσιγάρων. Η ρύθμιση αυτή αποσκοπεί αφ' ενός στην αύξηση των εσόδων του προϋπολογισμού και αφ' ετέρου μέσω της αυξημένης τιμής της δημιουργίας αντικινήτρου κατανάλωσης για σκοπούς προστασίας της δημόσιας υγείας. Επίσης με την αναπροσαρμογή αυτή του φόρου επιτυγχάνεται: - Η μη νόθευση του υγιούς ανταγωνισμού μεταξύ των διαφόρων κατηγοριών τσιγάρων που ανήκουν στην ίδια ομάδα.

- Η διατήρηση στα ίδια επίπεδα της διαφοράς των τιμών που υπήρχε μεταξύ των διαφόρων κατηγοριών τσιγάρων πριν την αύξηση του φόρου. Με την προτεινόμενη ρύθμιση τα ακριβά τσιγάρα πλήττονται περισσότερο σε σχέση με

τα τσιγάρα που έχουν χαμηλή τιμή. Ενδεικτικά αναφέρεται ότι η επιβάρυνση από την αύξηση της φορολογίας ανά πακέτο 20 τσιγάρων ανέρχεται σε 0,15 μέχρι 0,19 ευρώ για τα φθηνά τσιγάρα και από 0,20 μέχρι 0,34 ευρώ για τα ακριβά. Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 ορίζεται ότι η ισχύς των διατάξεων των παραγράφων 1, 2 και 3 του άρθρου αυτού αρχίζει από 8.1.2010 και οι διατάξεις της παραγράφου 4 από την ημερομηνία συζήτησης του σχεδίου νόμου στην αρμόδια Επιτροπή της Βουλής.

### Άρθρο 3

Με τις διατάξεις του άρθρου 3 ορίζεται η ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου ως ημερομηνία έναρξης της ισχύος του, εκτός από τις περιπτώσεις που ορίζεται διαφορετικά στις επί μέρους

*διατάξεις του. Αυτά επιδιώκονται με το προτεινόμενο σχέδιο νόμου και παρακαλείται η Εθνική Αντιπροσωπεία για την ψήφισή του.*