



Σ.Α.Τ.Ε.

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ (Δ.13)
ΤΜΗΜΑΤΑ: Α' - Β' - Φ.Μ.Α.Π.

Αθήνα, 4 Μαρτίου 2003
Αριθ. Πρωτ : 1021578/166/A0013

ΠΟΛ. 1039

Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 10
Ταχ. Κώδικας: 101 84 - ΑΘΗΝΑ
Τηλέφωνο : 210-3253767, 757, 748
FAX : 210-3236438

ΠΡΟΣ: Ως Π.Δ.

Θ Ε Μ Α : "Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 10, 11, 12, 13, 14, και 26 παρ. 2 του ν.3091/2002 "Απλουστεύσεις και βελτιώσεις στη φορολογία εισοδήματος και κεφαλαίου και άλλες διατάξεις" (Φ.Ε.Κ. 330 τ. Α'/24-12-2002).

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

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

Άρθρο 10

Απαλλαγή πρώτης κατοικίας

1. Γενικά :

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού τροποποιούνται οι παράγραφοι 1, 2, 3, 4, 6 και 7 της ενότητας Α' του άρθρου 26 του ν. 2961/2001 (Κώδικας Φορολογίας κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών - Φ.Ε.Κ. 266 Α'), οι οποίες αφορούν την απαλλαγή από το φόρο για την απόκτηση πρώτης κατοικίας αιτία θανάτου. Με τις νέες διατάξεις: α) αναπροσαρμόζονται τα παρεχόμενα ποσά απαλλαγής από το φόρο κατά την απόκτηση πρώτης κατοικίας αιτία θανάτου, β) θεσπίζεται για πρώτη φορά στη φορολογία κληρονομιών η απαλλαγή από το φόρο κατά την απόκτηση οικοπέδου, με τις ίδιες προϋποθέσεις απαλλαγής της κατοικίας, γ) αυξάνεται το εμβαδόν που θεωρείται ότι καλύπτει τις στεγαστικές ανάγκες του αγάμου, ώστε να εξισωθεί αυτό με εκείνο του εγγάμου και δ) αυξάνεται το εμβαδόν που θεωρείται ότι καλύπτει τις στεγαστικές ανάγκες των δύο πρώτων ανηλίκων προστατευόμενων τέκνων.

Σ.Α.Τ.Ε.

Ειδικότερα :

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

-μέχρι 65.000 ευρώ για κάθε άγαμο κληρονόμο ή κληροδόχο και

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

Εφόσον αποκτάται οικόπεδο, παρέχεται απαλλαγή για ποσό αξίας:

-μέχρι 30.000 ευρώ για κάθε άγαμο κληρονόμο ή κληροδόχο και

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

Προσοχή : Δεδομένου ότι (όπως συνήθως συμβαίνει στη φορολογία κληρονομιών) ο κληρονόμος – σε αντίθεση με τη φορολογία γονικών παροχών και μεταβίβασης ακινήτων – μπορεί να τύχει απαλλαγής πρώτης κατοικίας ακόμη κι αν το κληρονομαίο ακίνητο αποκτάται κατά ποσοστό εξ αδιαιρέτου, η πιο πάνω προσαύξηση για καθένα από τα ανήλικα προστατευόμενα τέκνα παρέχεται μόνο στην περίπτωση που ο κληρονόμος αποκτά αιτία θανάτου μία μόνο κατοικία ή ένα μόνο οικόπεδο εξ ολοκλήρου και κατά πλήρη κυριότητα.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

γ) Οι στεγαστικές ανάγκες της οικογένειας θεωρείται πλέον ότι καλύπτονται, αν το εμβαδόν της κατοικίας ή του ιδανικού μεριδίου της κατοικίας είναι 70 τ.μ., προσαυξανόμενα κατά 20 τ.μ. για καθένα από τα δύο πρώτα τέκνα και κατά 25 τ.μ. για το τρίτο και καθένα από τα επόμενα τέκνα, των οποίων την επιμέλεια έχει ο δικαιούχος. Στο εξής δηλαδή, είτε άγαμος είτε έγγαμος είναι ο κληρονόμος, το εμβαδόν που πληρεί τις στεγαστικές του ανάγκες είναι το ίδιο (70 τ.μ.). Η αύξηση από 35 τ.μ. σε 70 τ.μ. του εμβαδού που θεωρείται ότι καλύπτει τις στεγαστικές ανάγκες του άγαμου και η εξίσωσή του με εκείνο του έγγαμου, όπως και η αύξηση κατά 5 τ.μ. για καθένα από τα δύο πρώτα τέκνα του δικαιούχου γονέα, θεωρήθηκε πλέον αναγκαία και επιβαλλόμενη από τις σημερινές συνθήκες διαβίωσης.

δ) Δεδομένου ότι, προκειμένου να διαπιστωθεί αν τα άλλα ακίνητα, που τυχόν έχει στην κυριότητά του ο κληρονόμος, πληρούν τις στεγαστικές του ανάγκες, λαμβάνεται υπόψη ο πληθυσμός του δήμου ή της κοινότητας στον οποίο αυτά βρίσκονται (άνω των 3.000 κατοίκων), θα λαμβάνεται υπόψη η τελευταία απογραφή του πληθυσμού, της 18ης Μαρτίου 2001, όπως αποτυπώνεται στον Πίνακα

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

ε) Με το νέο νόμο, στην περίπτωση που ο κληρονόμος είχε ήδη τύχει, πριν την αιτία θανάτου κτήση, άλλης απαλλαγής, είτε από φόρο κληρονομιάς είτε από φόρο γονικής παροχής είτε από φόρο μεταβίβασης ακινήτων, για την απόκτηση πρώτης κατοικίας, παρέχεται για πρώτη φορά η δυνατότητα νέας απαλλαγής από το φόρο κληρονομιάς για απόκτηση πρώτης κατοικίας εάν ο κληρονόμος (ή κληροδόχος) υποβάλει δήλωση και καταβάλει εφάπαξ το ποσό του φόρου που επιμεριστικά αναλογεί στην αξία του πρώτου ακινήτου κατά το χρόνο χορήγησης της νέας απαλλαγής.

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

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

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

Η διάταξη βρίσκει εφαρμογή τόσο στις γονικές παροχές (βλ. κατωτέρω άρθρο 10 παρ. 2) όσο και στις μεταβιβάσεις ακινήτων με αγορά (βλ. κατωτέρω άρθρο 10 παρ.4). Με τον τρόπο αυτό παρέχεται η δυνατότητα νέας απαλλαγής είτε από το φόρο κληρονομιάς, είτε γονικής παροχής είτε αγοράς σε οποιοδήποτε χρονικό σημείο ή για οποιαδήποτε αιτία το επιθυμεί ο φορολογούμενος, εφόσον καταβληθεί ο φόρος της προηγούμενης απαλλαγής (από οποιαδήποτε αιτία) και ανεξάρτητα αν το νέο ακίνητο είναι μεγαλύτερο ή ίσο ή μικρότερο από το προηγούμενο ή ανεξάρτητα αν αυτό εκποιηθεί (μεταβιβασθεί) πριν την απόκτηση νέας κατοικίας. Ίδια αντιμετώπιση ακολουθείται και στην περίπτωση που το ακίνητο, το οποίο είχε απαλλαγεί, εκποιήθηκε μετά την παρέλευση πενταετούς δέσμευσης, πριν ή μετά την ισχύ του παρόντος νόμου.

Διευκρινίζεται ότι για τη χορήγηση της νέας απαλλαγής κατά τα ανωτέρω και τον υπολογισμό του φόρου που αναλογεί στην αξία του πρώτου ακινήτου, θα εφαρμοστούν οι διατάξεις της οικείας φορολογίας της πρώτης απαλλαγής

(κληρονομιών - γονικών παροχών - φόρου μεταβίβασης ακινήτων) και δεν θα επιβληθεί πρόσθετος φόρος ή πρόστιμο.

Δηλαδή :

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

(Επί αξίας ακινήτου 84.000 € έτυχε απαλλαγής για αξία 42.000 €
Σε σημερινή αξία 100.000 € η απαλλαγή αντιστοιχεί σε X; €)

$$X = \frac{42.000 \times 100.000}{84.000} = 50.000 \text{ €}$$

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

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

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

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

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

Δηλαδή, εφόσον τα ακίνητα αυτά μεταβιβαστούν περαιτέρω πριν τη λήξη της πενταετίας, αίρεται η χορηγηθείσα απαλλαγή και εξακολουθούν, στην περίπτωση αυτή, να ισχύουν οι προγενέστερες για το θέμα αυτό εγκύκλιες διαταγές μας. Και βέβαια σε κάθε περίπτωση που θα αρθεί η απαλλαγή μέσα στην πενταετία, θεωρείται

ότι αυτή ουδέποτε χορηγήθηκε και - συνεπώς - ο φορολογούμενος μπορεί να τύχει νέας - πρώτης απαλλαγής της πρώτης κατοικίας.

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

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

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

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

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ ΠΡΩΤΗΣ ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ

Για να γίνουν κατανοητές οι τροποποιήσεις που επέρχονται στην απαλλαγή πρώτης κατοικίας με το άρθρο 10 του παρόντος νόμου, κατά την απόκτηση αυτής τόσο αιτία κληρονομιάς, όσο και αιτία γονικής παροχής, παραθέτουμε τα ακόλουθα παραδείγματα. Στο τέλος της παρούσας εγκυκλίου σας επισυνάπτουμε πίνακα με τα απαλλασσόμενα ποσά που ισχύουν στη φορολογία κεφαλαίου κατά την απόκτηση πρώτης κατοικίας με βάση τον παρόντα νόμο καθώς και με βάση τις προϊσχύουσες διατάξεις.

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

Παράδειγμα 1ο

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

διαμέρισμα (50%) υπερκαλύπτει τις στεγαστικές του ανάγκες (150 τ.μ. X 50% = 75 τ.μ.)

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

Παράδειγμα 2ο

α) Ο Α, έγγαμος χωρίς παιδιά, αποκτά με γονική παροχή την ψιλή κυριότητα διαμερίσματος και αναβάλλεται η φορολογία της ψιλής κυριότητας. Με το θάνατο του επικαρπωτή - γονέα (ή με μονομερή παραίτηση αυτού από την επικαρπία ή ακόμη και με σύμβαση δωρεάς ή γονικής παροχής) συνενώνεται η ψιλή κυριότητα με την επικαρπία. Κατά τη συνένωση - εφόσον είχε αναβληθεί η φορολογία της ψιλής κυριότητας - οφείλεται φόρος γονικής παροχής για την πλήρη κυριότητα. Ο Α μπορεί στην περίπτωση αυτή - με την προϋπόθεση ότι συντρέχουν οι λοιπές προϋποθέσεις - να τύχει απαλλαγής για πρώτη κατοικία. Εάν επομένως η αξία του διαμερίσματος είναι 280.000 ευρώ, ο Α θα τύχει απαλλαγής από το φόρο για ποσό αξίας 100.000 ευρώ. Κατά συνέπεια, θα υπαχθεί σε φόρο γονικής παροχής για ποσό αξίας (280.000 - 100.000 =) 180.000 ευρώ.

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

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

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

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

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

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

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

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

Παράδειγμα 3ο

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

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

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

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

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

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

Παράδειγμα 1ο

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

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

Έστω ότι η αξία του διαμερίσματος σήμερα είναι 70.000 €.

Όταν η αξία του ακινήτου ήταν 60.000 €, έτυχε απαλλαγής για 42.000 €
Τώρα που η αξία είναι 70.000 €, το ποσό της απαλλαγής αντιστοιχεί σε Χ :

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

είναι το ποσό της σημερινής αξίας του διαμερίσματος που θα υπαχθεί σε φόρο.
 Συνολική φορολογητέα αξία $38.000 + 49.000 = 87.000$ €

Αναλογών φόρος (με κλίμακες του ν. 2948/2001) κατά το χρόνο χορήγησης της πρώτης απαλλαγής	6.750 €
<u>Μείον φόρος αρχικός</u>	<u>- 900 €</u>
Οφειλόμενη διαφορά φόρου	5.850 €, που είναι καταβλητέα εφάπαξ.

Παράδειγμα 2ο

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

Φορολογητέα αξία 28.000.000 – 7.500.000 = 20.500.000 δρχ. (= 60.161,41 €)

Καταβλήθηκε φόρος γονικής παροχής 475.000 δρχ. (= 1.393,98 €).

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

Όταν η αξία του ακινήτου ήταν 28.000.000 δρχ. έτυχε απαλλαγής για 7.500.000 δρχ.

Τώρα που η αξία είναι 34.075.000 δρχ. η απαλλαγή αξία αντιστοιχεί σε Χ ; δρχ.

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

Άρα φορολογητέα αξία 20.500.000 + 9.127.232 = 29.627.232 δρχ. ή 86.947,12 €

Αναλογών φόρος (βάσει της κλίμακας του ν. 2961/2001 και με όριο γονικής παροχής 28.000.000 δρχ.) 2.319.085 – 1.037.500 = 1.281.585 δρχ.

Μείον φόρος αρχικός

- 475.000 δρχ.

Οφειλόμενος φόρος

806.585 δρχ. ή 2.367,09 €

Υπολογισμός φόρου νέας γονικής παροχής

Απαλλασσόμενη αξία 100.000 + 20.000 + 20.000 = 140.000 €

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

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

α) Για αγορά κατοικίας (οικίας ή διαμερίσματος) από άγαμο μέχρι ποσού αξίας εξήντα πέντε χιλιάδων (65.000) ευρώ.

β) Για αγορά κατοικίας από έγγαμο και διαζευγμένο ή χήρο ή άγαμο γονέα, που έχουν την επιμέλεια των τέκνων τους μέχρι ποσού αξίας εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ. Το ποσό αυτό προσαυξάνεται κατά είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ για καθένα από τα δύο πρώτα τέκνα αυτών και κατά τριάντα χιλιάδες (30.000) ευρώ για το τρίτο και καθένα από τα επόμενα τέκνα τους.

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

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

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

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

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

Ειδικότερα :

α) Επαναλαμβάνεται – όπως ίσχυε μέχρι σήμερα – ότι η απαλλαγή από το φόρο μεταβίβασης χορηγείται για μία μόνο φορά εφόσον βέβαια συντρέχουν οι από το νόμο προβλεπόμενες προϋποθέσεις.

β) Καταργείται η απαλλαγή για δεύτερη φορά.

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

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

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

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

Σε περίπτωση όμως που ο αγοραστής μεταβιβάσει με οποιαδήποτε αιτία την επικαρπία του ακινήτου (για το οποίο έχει τύχει ήδη απαλλαγής) το οποίο αυτοτελώς ή συναθροιζόμενο με τυχόν άλλα ακίνητα καλύπτει τις στεγαστικές του ανάγκες, δεν μπορεί να τύχει νέας απαλλαγής πριν την πάροδο πενταετίας από τη μεταβίβαση αυτή, σύμφωνα με τη διάταξη του προτελευταίου εδαφίου της παραγράφου 1 του

άρθρου 1 του ν. 1078/1980, όπως τέθηκε με την παράγραφο 4 του άρθρου 14 του ν.2579/1998.

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

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

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

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

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

Συνεπώς, αυτό μπορεί να είναι ίσο, μεγαλύτερο ή ακόμα και μικρότερο του πρώτου ακινήτου. Οι βοηθητικοί χώροι δε θα επηρεάζουν πλέον ούτε θετικά ούτε αρνητικά τη χορήγηση της απαλλαγής. Ομοίως γίνεται δεκτό, κατ' ανάλογη και ενιαία αντιμετώπιση, ότι και στην περίπτωση χορήγησης απαλλαγής για πρώτη (αρχική) φορά, δεν απαιτείται το αγοραζόμενο ακίνητο να είναι μεγαλύτερο εκείνου που έχει ήδη στην κυριότητά του ο αγοραστής, όπως απαιτείτο μέχρι σήμερα μετά από σχετική διοικητική νομολογία.

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

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

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

ορίστηκε πιο πάνω, κατά το χρόνο χορήγησης της απαλλαγής είναι μεγαλύτερος, θα πρέπει να καταβληθεί ο μεγαλύτερος αυτός φόρος.

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

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

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

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

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

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

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

Επομένως, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο πιο πάνω φόρος μπορεί να επιστραφεί εντός τριετίας από την καταβολή του, μετά από σχετική αίτηση του φορολογούμενου προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ., την προσκόμιση του διπλοτύπου πληρωμής, του αντίγραφου της δήλωσης και του πιστοποιητικού που του είχε χορηγηθεί.

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

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

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

Παράδειγμα 1ο

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

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

Η αντικειμενική αξία του πρώτου ακινήτου ανέρχεται σήμερα σε 130.000 €

Ο υπολογισμός του φόρου θα γίνει ως εξής:

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

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

Σε αξία 96.845 € X 13% = 12.590 €

Σύνολο αναλογούντος φόρου κατά το χρόνο χορήγησης της πρώτης απαλλαγής:

1.291+12.590= 13.881 €

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

Σε αξία 11.739 € X 11% = 1.291 €

Σε αξία 118.261 € X 13% = 15.374 €

Φόρος που αναλογεί σήμερα: 1.291 + 15.374 = 16.665 €

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

Παράδειγμα 2ο

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

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

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

Ο υπολογισμός του φόρου θα γίνει ως εξής :

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

Απαλλασσόμενη αξία: 50.624 €

Σε αξία 11.739 € X 11% = 1.291 € φόρος

» » 38.885 € X 13% = 5.055 »

50.624 € 6.346 € φόρος

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

Σε αξία 74.101 € απαλλασσόμενη αξία 50.624 €

» 100.000 » X:

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

74.101

Σε αξία 11.739 € X 11% φόρος 1.291 €

» 56.261 € X 13% » 7.314 €

68.000 € 8.605 €

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

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

Έτσι, οι στεγαστικές ανάγκες του αγοραστή διαμορφώνονται ως εξής :

Για τον άγαμο από 35 τ.μ. σε 70 τ.μ.

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

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

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

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

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

Άρθρο 11

Φορολόγηση μεταβίβασης μετοχών και επιχειρήσεων

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

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

Ειδικότερα :

α) Όταν μεταβιβάζονται με κληρονομιά, δωρεά ή γονική παροχή μετοχές και λοιποί τίτλοι εισηγμένοι στο Χρηματιστήριο (ομολογίες, ιδρυτικοί και λοιποί γενικά τίτλοι των εμπορικών εταιριών, δημόσια χρεόγραφα ή άλλες τέτοιες φύσης αξίες) προς συγγενείς της Α' κατηγορίας, ο φόρος υπολογίζεται με σταθερό - αυτοτελή συντελεστή 0,6%, και προς συγγενείς Β' κατηγορίας, ο φόρος υπολογίζεται με σταθερό - αυτοτελή συντελεστή 1,2%.

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

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

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

Επίσης, αν τα περιουσιακά στοιχεία της παραγράφου αυτής αποτελούν και τα μοναδικά περιουσιακά στοιχεία που μεταβιβάζονται, δεν μπορούν να εφαρμοσθούν οι διατάξεις περί έκπτωσης χρεών, βαρών ή κληροδοτημάτων και ο φόρος δεν μειώνεται περαιτέρω στην περίπτωση που ο δικαιούχος της κτήσης (κληρονόμος - δωρεοδόχος - τέκνο) έχει αναπηρία σε ποσοστό 67% και πάνω.

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

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

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

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

Παράδειγμα 1ο

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

Αν οι συγκεκριμένες μετοχές κληρονομούνται από εγγονό του κληρονομούμενου, αναλογεί φόρος ($212.000 \times 1,2\% =$) 2.544 ευρώ, (ενώ κατά την προϊσχύουσα νομοθεσία αναλογούσε φόρος 35.600 ευρώ).

Παράδειγμα 2ο

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

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

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

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

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

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

β. Η συγχώνευση να γίνεται μόνο μεταξύ ανωνύμων κτηματικών εταιρειών των οποίων ο σκοπός και η δραστηριότητα να είναι κυρίως η εκμίσθωση και γενικότερα η εκμετάλλευση αστικών ακινήτων και τα κεφάλαια αυτών περιλαμβανομένων και των αποθεματικών τους να είναι επενδεδυμένα σε αστικά ακίνητα κατά ποσοστό ανώτερο του 60%, οι μετοχές τους να είναι υποχρεωτικά ονομαστικές και να μην είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο (άρθρο 13 ν. 4459/65).

Στις ανωτέρω ανώνυμες κτηματικές εταιρείες δεν συμπεριλαμβάνονται οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις καθώς και οι επιχειρήσεις οι οποίες ασχολούνται με τη ανέγερση και την πώληση οικοδομών. Επομένως η ανωτέρω απαλλακτική διάταξη δεν έχει εφαρμογή επί των συγκεκριμένων επιχειρήσεων.

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