

Αθήνα, 17/01/2011 - 14:30

ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΚΑΙ ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
1.Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
ΤΜΗΜΑ Α΄
2.Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΑ Α΄, Β΄, ΦΜΑΠ

Ταχ. Δ/ση: Καρ. Σερβίας 8
Ταχ. Κώδ.: 101 84 Αθήνα
Τηλέφωνο: 210 3375317
210 3375829, -876, -360
FAX: 210 3375001
210 3375834

ΕΞ. ΕΠΕΙΓΟΝ

ΠΟΛ 1006

Θ Ε Μ Α : Κοινοποίηση διατάξεων της παρ. 7 του άρθρου 4 και της παρ. 1 του άρθρου 8 του ν. 3899/2010 (ΦΕΚ 212 Α΄/17-12-2010) «Επείγοντα μέτρα εφαρμογής του προγράμματος στήριξης της ελληνικής οικονομίας» που αφορούν σε θέματα φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου.

Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 4 και της παραγράφου 1 του άρθρου 8 του ν. 3899/2010 που δημοσιεύτηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (ΦΕΚ 212 Α΄) «Επείγοντα μέτρα εφαρμογής του προγράμματος στήριξης της ελληνικής οικονομίας» και σας γνωρίζουμε ειδικότερα τα ακόλουθα για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

παράγραφος 7 του άρθρου 4

Παράταση παραγραφής στη φορολογία κεφαλαίου

Με τη διάταξη του πρώτου εδαφίου της παρ. 7 του άρθρου 12 του ν. 3888/2010 (ΦΕΚ 175 Α΄) παρατάθηκε μέχρι την 31.12.2011 η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, η οποία έληγε την 31.12.2010. Με τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της ίδιας πιο πάνω παρ. 7 του άρθρου 12 ορίστηκε ότι η παράταση της παραγραφής δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικιών, κερδών από λαχεία, μεταβίβασης ακινήτων και φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.).

Με την κοινοποιούμενη διάταξη της παρ. 7 του άρθρου 4 του ν. 3899/2010 ορίζεται ότι το δεύτερο εδάφιο της παρ. 7 του άρθρου 12 του ν. 3888/2010 καταργείται. Συνεπώς, και η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για

κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών γονικών παροχών, προικών, κερδών από λαχεία, μεταβίβασης ακινήτων και φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.), η οποία έληγε (ακόμη και κατά παράταση) στις 31.12.2010, λήγει την 31.12.2011.

παράγραφος 1 του άρθρου 8

Εξαίρεση της δαπάνης για την απόκτηση πρώτης κατοικίας από τις δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων.

A. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

1. Με τη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 8 του ν.3899/2010 εξαιρείται και δεν υπάγεται στις ρυθμίσεις της περίπτωσης γ' του άρθρου 17 του Κ.Φ.Ε., από τις 17-12-2010 και μέχρι 31-12-2012, η δαπάνη για την αγορά από ενήλικο, με δικαίωμα πλήρους κυριότητας, καθώς και η ανέγερση από αυτόν οικοδομής, ως πρώτης κατοικίας, συνολικής αξίας διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ και όριο εμβαδού τα εκατόν είκοσι (120) τ.μ.. Αν επομένως αγορασθεί ή ανεγερθεί πρώτη κατοικία μέχρι 120 τ.μ. της οποίας η συνολική αξία δεν υπερβαίνει το ποσό των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ δεν απαιτείται δικαιολόγηση του ποσού αγοράς ή του κόστους ανέγερσης.

Αν η επιφάνεια της οικοδομής είναι εμβαδού πάνω από 120 τ.μ. ή η αξία της υπερβαίνει το ποσό των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ, τότε λαμβάνεται υπόψη ως δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, η επιπλέον του ποσού αυτού δαπάνη ή το ποσό αγοράς ή το κόστος ανέγερσης που αναλογεί στην επιφάνεια πάνω από τα εκατόν είκοσι (120) τ.μ.. Σε περίπτωση που συντρέχουν και οι δύο ανωτέρω περιπτώσεις τότε λαμβάνεται υπόψη το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ της δαπάνης των πάνω των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ και της δαπάνης που αντιστοιχεί στην επιφάνεια πάνω από τα εκατόν είκοσι (120)τ.μ.

Για τον υπολογισμό της επιφάνειας της πρώτης κατοικίας δεν θα ληφθεί υπόψη το εμβαδόν εξωστών ή μπαλκονιών ή το ποσοστό που ανήκει στην ιδιοκτησία αυτή σε κοινόχρηστους χώρους. Αντίθετα για τον υπολογισμό της επιφάνειας των εκατόν είκοσι (120) τ.μ. στην συνολική επιφάνεια της πρώτης κατοικίας περιλαμβάνεται ακέραιη και η επιφάνεια των βοηθητικών χώρων που βρίσκονται σε λειτουργική ενότητα με αυτή (αποθήκη, χώρος στάθμευσης, λεβητοστάσιο, αποθήκη καυσίμων, κλιμακοστάσιο κ.λ.π.), εφόσον οι χώροι αυτοί δεν είναι κοινόχρηστοι.

Επίσης, διευκρινίζεται ότι στην επιφάνεια της πρώτης κατοικίας δεν περιλαμβάνεται ο χώρος στάθμευσης στην πυλωτή ή στον ακάλυπτο χώρο του οικοπέδου που είναι παρακολούθημα της κατοικίας αυτής και δεν έχει ξεχωριστό ποσοστό ιδιοκτησίας στο οικόπεδο.

Τέλος, για την απαλλαγή από το τεκμήριο αγοράς ή ανέγερσης πρώτης κατοικίας, εξετάζεται αν ο φορολογούμενος, η σύζυγός του και τα τέκνα που τους βαρύνουν έχουν δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή ισόβιας επικαρπίας ή οίκησης, εξ ολοκλήρου ή επί ιδανικού μεριδίου, σε άλλη οικία ή οικίες, εφόσον το άθροισμα της συνολικής επιφάνειας που τους αντιστοιχεί υπερβαίνει τα εβδομήντα (70) τ.μ.. Η επιφάνεια αυτή προσαυξάνεται κατά είκοσι (20) τ.μ. για καθένα από τα δύο πρώτα τέκνα και κατά είκοσι πέντε (25) τ.μ. για το τρίτο και καθένα από τα επόμενα τέκνα που βαρύνουν

τον υπόχρεο ή τον άλλο σύζυγο.

B. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

I. ΣΥΝΤΟΜΗ ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.δ.118/1973 οι οποίες κωδικοποιήθηκαν με το ν.2961/2001, κάθε δωρεά περιουσίας που συνιστάται κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα αλλά και κάθε μεταβίβαση/παροχή περιουσίας που γίνεται χωρίς αντάλλαγμα και χωρίς νόμιμη υποχρέωση και η οποία έχει ως αποτέλεσμα την αύξηση της περιουσίας του λήπτη αυτής και αντίστοιχη μείωση της περιουσίας του δωρητή, υπόκειται στον οικείο φόρο.

2. Με τις παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 13 του ν.2753/1999 (ΦΕΚ 249 Α΄) προστέθηκαν παράγραφοι 4 και 5 στο άρθρο 34 του ν.δ.118/1973. Οι παράγραφοι αυτοί εντάχθηκαν στην κωδικοποίηση του ν.2961/2001, αφορούν αφενός στον τρόπο υπολογισμού του αντικειμένου της δωρεάς που γίνεται για την κάλυψη της δαπάνης αγοράς ή ανέγερσης κατοικίας από πρόσωπα που δεν έχουν την οικονομική δυνατότητα και αφετέρου στη μη επιβολή φόρου σ' αυτές τις δωρεές που γίνονται για την αγορά/ανέγερση πρώτης κατοικίας και έχουν ως εξής:

«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 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.»

Σύμφωνα με την πιο πάνω παράγραφο 5 σε κάθε περίπτωση αγοράς από φυσικό πρόσωπο, έγγαμο ή ενήλικο άγαμο, ακινήτου για το οποίο έτυχε απαλλαγής από το φόρο μεταβίβασης ακινήτου ως πρώτη κατοικία, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.1078/1980, για το ποσό μέχρι του οποίου έτυχε της απαλλαγής, δεν επιβάλλεται φόρος άτυπης δωρεάς, αφού οι δωρεές που γίνονται προς τον αγοραστή δεν θεωρούνται δωρεές φορολογικά, και συνεπώς δεν απαιτείται και η υποβολή των οικείων φορολογικών δηλώσεων δωρεάς. (Για την αξία του ακινήτου ή για το καταβληθέν τίμημα που υπερβαίνουν το ποσό της απαλλαγής, επιβάλλεται φόρος άτυπης δωρεάς.) Ακόμη κι αν οι φορολογούμενοι υποβάλουν δηλώσεις φόρου δωρεάς για όλο το ποσό του καταβληθέντος τιμήματος ή της αξίας του αγοραζόμενου ακινήτου, το κατά τα πιο πάνω απαλλασσόμενο ποσό δεν θα θεωρηθεί δωρεά και δεν θα επιβληθεί ο οικείος φόρος ούτε θα συνυπολογισθεί σε τυχόν μεταγενέστερες δωρεές του ίδιου δωρητή προς τον ίδιο δωροεδόχο ή στην κληρονομιά αυτού. Η ρύθμιση αυτή αφορά τις περιπτώσεις δωρεών που γίνονται (και επομένως αγρών που πραγματοποιούνται) μετά τη 17-11-1999.

Σύμφωνα με την ίδια πιο πάνω παράγραφο 5, σε κάθε περίπτωση ανέγερσης

οικοδομής από φυσικό πρόσωπο, έγγαμο ή ενήλικο άγαμο, η οποία αποτελεί γι' αυτό πρώτη κατοικία, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.1078/1980, για την αξία της οικοδομής που αναλογεί στο εμβαδόν που κατά τις διατάξεις του ίδιου αυτού νόμου θεωρείται ότι καλύπτει τις στεγαστικές ανάγκες αυτού και της οικογένειάς του, δεν επιβάλλεται φόρος άτυπης δωρεάς, αφού οι δωρεές που γίνονται προς τον ανεγείροντα δεν θεωρούνται δωρεές φορολογικά, και συνεπώς δεν απαιτείται και η υποβολή των οικείων φορολογικών δηλώσεων δωρεάς. (Για την αξία της οικοδομής ή για τη δαπάνη ανέγερσης αυτής που αναλογούν στο πάνω από το απαλλασσόμενο εμβαδόν αυτής, επιβάλλεται φόρος άτυπης δωρεάς.)

Ακόμη κι αν οι φορολογούμενοι υποβάλουν δηλώσεις φόρου δωρεάς για το συνολικό ποσό της αξίας της οικοδομής ή της πραγματοποιηθείσας δαπάνης, το κατά τα πιο πάνω απαλλασσόμενο ποσό δεν θα θεωρηθεί δωρεά και δεν θα επιβληθεί ο οικείος φόρος ούτε θα συνυπολογισθεί σε τυχόν μεταγενέστερες δωρεές από τον ίδιο δωρητή προς τον ίδιο δωρεοδόχο ή στην κληρονομιά αυτού. Η ρύθμιση αυτή αφορά τις περιπτώσεις δωρεών που γίνονται (και επομένως ανέγερσης οικοδομών που πραγματοποιούνται) μετά τη 17-11-1999.

Συνοψίζοντας, για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 5, αφενός λαμβάνονται υπόψη οι διατάξεις περί απόκτησης πρώτης κατοικίας του ν.1078/1980 (χορήγηση/προϋποθέσεις απαλλαγής) και αφετέρου δεν απαιτείται για τα ποσά της δωρεάς η υποβολή των οικείων φορολογικών δηλώσεων (σχετ. ΠΟΛ.1256/1999).

3. Με την παράγραφο 21 του άρθρου 25 του ν.3842/2010 (ΦΕΚ 58Α') καταργήθηκε η παράγραφος 5 από 23/4/2010. Η παράγραφος 4 εξακολουθεί να ισχύει. Συνεπώς, για τις δωρεές/γονικές παροχές που γίνονται για την αγορά/ανέγερση πρώτης κατοικίας από 23/4/2010, υποβάλλονται οι οικείες φορολογικές δηλώσεις και επιβάλλεται αυτοτελώς ο αντίστοιχος φόρος (με συντελεστές 10, 20 ή 40%) ανάλογα με τα βαθμό συγγένειας δωρητή και δωρεοδόχου. 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.

II. Νέα ρύθμιση άρθρου 8 παρ.1 Ν.3899/2010

Με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 8 του ν.3899/2010 θεσπίζεται απαλλαγή από το φόρο για τις δωρεές ή γονικές παροχές χρηματικών ποσών, που συνιστώνται αποκλειστικά για την αγορά ή ανέγερση πρώτης κατοικίας από ενήλικο, για τις οποίες (αγορά/ανέγερση) η δαπάνη που πραγματοποιείται (από 17/12/2010 μέχρι και 31/12/2012) δεν λαμβάνεται για τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος (απαλλαγή από το «πόθεν έσχες») σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ του άρθρου 17 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Η παράγραφος 4 της ενότητας Α του άρθρου 34 (που αφορά στην αξία επί της οποίας επιβάλλεται ο φόρος δωρεάς/γονικής παροχής στις περιπτώσεις στις οποίες δεν ισχύει η απαλλαγή) εξακολουθεί να ισχύει.

Από τη διατύπωση της διάταξης προκύπτει ότι για την εφαρμογή αυτής:

- Οι δωρεές/γονικές παροχές πρέπει να έχουν ως αντικείμενο χρηματικά ποσά.

- Δεν προβλέπεται απαλλαγή από την υποχρέωση υποβολής της οικείας φορολογικής δήλωσης παρά μόνο απαλλαγή από το φόρο. Συνεπώς, θα υποβάλλονται οι οικείες δηλώσεις και θα ζητείται απαλλαγή από το φόρο. Εφόσον δεν παρέχεται πλήρης απαλλαγή από το φόρο δωρεάς/γονικής παροχής (λόγω ποσού ή επιφάνειας), το μη απαλλασσόμενο ποσό της δωρεάς/γονικής παροχής υπόκειται αυτοτελώς στον οικείο φόρο (με συντελεστές 10, 20 ή 40%).

Υπενθυμίζεται ότι για τα ποσά που φορολογούνται αυτοτελώς δεν ισχύει ο συνυπολογισμός.

Κατά το στάδιο της υποβολής της δήλωσης φόρου δωρεάς/γονικής παροχής (η οποία υποβάλλεται μόνο από τον υπόχρεο σε φόρο ή από νόμιμα εξουσιοδοτημένο από αυτόν πρόσωπο), εφόσον ζητείται απαλλαγή, προσκομίζονται στοιχεία από τα οποία προκύπτει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του νόμου (σύμφωνα με τα πιο κάτω αναλυόμενα). Αν δεν προκύπτει η συνδρομή των προϋποθέσεων αυτών από τα προσκομιζόμενα στοιχεία, η δήλωση παραλαμβάνεται και καλείται επί αποδείξει ο υπόχρεος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 69 του Κώδικα, να προσκομίσει αυτά σε εύλογη προθεσμία. Παρελθούσης άπρακτης της προθεσμίας, επιβάλλεται ο οικείος φόρος χωρίς απαλλαγή. Σημειώνεται ότι η προσκόμιση στοιχείων από τα οποία προκύπτει η δυνατότητα του δωρητή να προβεί σε δωρεά δεν είναι απαραίτητη κατά το στάδιο της παραλαβής της δήλωσης φόρου δωρεάς.

Τούτο μπορεί να διαπιστωθεί σε οποιοδήποτε - μεταγενέστερο - στάδιο ελέγχου της υπόθεσης.

- Οι δωρεές/γονικές παροχές πρέπει να συνιστώνται προκειμένου να καλυφθεί η δαπάνη αγοράς ή ανέγερσης πρώτης κατοικίας κατά τα αναφερόμενα πιο κάτω δηλαδή με τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον ΚΦΕ. Δεν υπάγονται συνεπώς στην απαλλακτική διάταξη οι δωρεές/γονικές παροχές που συνιστώνται για την εξόφληση δανείου (ή δόσεων αυτού) που είχε λάβει ο φορολογούμενος, προκειμένου να προβεί στην αγορά/ανέγερση, δεδομένου ότι δεν προβλέπεται αντίστοιχη απαλλαγή αυτού από το «πόθεν έσχες» μετά την ισχύ του ν.3842/2010.

- Υποβάλλεται δήλωση φόρου δωρεάς/γονικής παροχής (και συνεπώς επιβάλλεται φόρος ή ισχύει απαλλαγή από αυτόν ανάλογα) όταν συνιστάται δωρεά/γονική παροχή για την αγορά/ανέγερση ακινήτων. Αν ο αγοραστής/ανεγείρων καλύπτει τη δαπάνη αγοράς/ανέγερσης (ή μέρος αυτής) από τα εισοδήματά του και δεν συνιστάται δωρεά προς αυτόν, δεν υποβάλλεται και η αντίστοιχη δήλωση.

- Η δαπάνη για την αγορά/ανέγερση πρώτης κατοικίας καθώς και η δωρεά/γονική παροχή για την κάλυψη αυτής πρέπει να πραγματοποιείται στο χρονικό διάστημα από 17/12/2010 (ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου στην εφημερίδα της Κυβερνήσεως) μέχρι και 31/12/2012. Εφόσον η δαπάνη ή η δωρεά/γονική παροχή έγινε πριν την ισχύ του παρόντος νόμου (π.χ. συμβόλαιο αγοράς/ανέγερση) πριν τη 17/12/2010, για τα ποσά της δωρεάς/γονικής παροχής επιβάλλεται ο οικείος φόρος (10, 20 ή 40%) αντίστοιχα που οφείλεται κατά τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 44 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, ανεξάρτητα από το χρόνο υποβολής της οικείας δήλωσης (πριν ή μετά τη 17/12/2010). Αν η δαπάνη καταβάλλεται τμηματικά (π.χ. εξόφληση τιμήματος σε δόσεις ή τιμολόγια ανέγερσης οικοδομής σε διάφορα χρονικά σημεία), απαλλάσσονται από το φόρο μόνο οι δωρεές/γονικές παροχές που συνιστώνται για την κάλυψη δαπανών που γίνονται στο χρονικό διάστημα από 17/12/2010 μέχρι και 31/12/2012.

Παράδειγμα : Συμβόλαιο αγοράς διαμερίσματος 100 τ.μ. αξίας 180.000 ευρώ στις 2/5/2010. Καταβολή του τιμήματος σε 3 δόσεις: α' δόση 60.000 ευρώ στις 2/5/2010, β' δόση 60.000 ευρώ στις 2/1/2011 και γ' δόση 60.000 ευρώ στις 2/6/2011. Για τις δωρεές που έγιναν για την α' δόση οφείλεται φόρος δωρεάς, ενώ για τις δωρεές που έγιναν/θα γίνουν από 17/12/2010 για τη β' και γ' δόση ισχύει απαλλαγή από το φόρο δωρεάς.

- Η απαλλαγή παρέχεται για τη δαπάνη που πραγματοποιείται για την αγορά ή ανέγερση πρώτης κατοικίας, εφόσον η επιφάνεια αυτής δεν υπερβαίνει τα 120 τ.μ. και η συνολική αξία της δαπάνης το ποσό των 200.000 ευρώ. Αν η αξία της οικοδομής υπερβαίνει το ποσό των 200.000 ευρώ, παρέχεται απαλλαγή για τη μέχρι του ποσού των 200.000 ευρώ δαπάνη. Αν η επιφάνεια της οικοδομής υπερβαίνει τα 120 τ.μ., παρέχεται απαλλαγή για τη δαπάνη που αντιστοιχεί στην επιφάνεια των 120 τ.μ.. Αν συντρέχουν και οι δύο ανωτέρω προϋποθέσεις (δαπάνη άνω των 200.000 ευρώ και οικοδομή άνω των 120 τ.μ.), παρέχεται απαλλαγή για το μικρότερο από τα δύο αυτά ποσά δαπάνης, δηλαδή απαλλάσσεται το μικρότερο, κατά περίπτωση ποσό μεταξύ της δαπάνης μέχρι τα 200.000 ευρώ και της δαπάνης που αντιστοιχεί στην επιφάνεια μέχρι τα 120 τ.μ.. Τονίζεται ιδιαίτερα ότι το συνολικό ποσό της δαπάνης δεν πρέπει να υπερβαίνει τα πιο πάνω όρια, ανεξάρτητα αν η δαπάνη πραγματοποιείται μέσα στο ίδιο ή σε διαφορετικό έτος

Παράδειγμα 1: Αγορά διαμερίσματος 120 τ.μ. αξίας 250.000 ευρώ. Ο αγοραστής απαλλάσσεται από το φόρο δωρεάς για αξία 200.000 ευρώ. Η δήλωση φόρου δωρεάς θα υποβληθεί για το συνολικό ποσό των 250.000 ευρώ (εφόσον για ολόκληρο το τίμημα έγινε δωρεά προς τον αγοραστή) και θα υπαχθεί σε φόρο για τις 50.000 ευρώ.

Παράδειγμα 2: Αγορά διαμερίσματος 150 τ.μ. αξίας 200.000 ευρώ. Ο αγοραστής απαλλάσσεται από το φόρο δωρεάς για το ποσό που αναλογεί στα 120 τ.μ.
στα 150 τ.μ. αναλογεί αξία 200.000 €
στα 120 τ.μ. αναλογεί αξία X; €
 $X=200.000 \times 120/150=160.000\text{€}$

Άρα ο αγοραστής απαλλάσσεται για αξία 160.000 ευρώ.

Παράδειγμα 3: Αγορά διαμερίσματος 150 τ.μ. αξίας 350.000 ευρώ.
στα 150 τ.μ. αναλογεί αξία 350.000 €
στα 120 τ.μ. αναλογεί αξία X; €
 $X=350.000 \times 120/150=280.000\text{€}$

Άρα ο αγοραστής απαλλάσσεται από το φόρο δωρεάς για αξία 200.000 ευρώ, δεδομένου ότι η αξία που αναλογεί στα 120 τ.μ. (280.000) υπερβαίνει το ανώτατο απαλλασσόμενο των 200.000 ευρώ.

Παράδειγμα 4: Αγορά διαμερίσματος 150 τ.μ. αξίας 205.000 ευρώ.
στα 150 τ.μ. αναλογεί αξία 205.000 €
στα 120 τ.μ. αναλογεί αξία X; €
 $X=205.000 \times 120/150=164.000\text{€}$

Ο αγοραστής απαλλάσσεται από το φόρο δωρεάς για την αξία των 164.000 ευρώ που

αναλογεί στα 120 τ.μ..

Παράδειγμα 5: Αγορά διαμερίσματος 100 τ.μ. Συνολικό τίμημα 250.000 ευρώ. Ο αγοραστής έτυχε πλήρους απαλλαγής από το φ.μ.α. για πρώτη κατοικία, για δε την κάλυψη της δαπάνης έγιναν προς αυτόν γονικές παροχές κατά τις ημερομηνίες εξόφλησης των δόσεων.

Η εξόφληση του τιμήματος γίνεται τμηματικά με καταβολή α' δόσης 50.000 ευρώ το έτος 2009, β' δόσης 50.000 ευρώ από 1/1/2010 μέχρι και 22/4/2010, γ' δόσης 50.000 ευρώ από 23/4/2010 μέχρι και 16/12/2010, και δ' δόσης 100.000 ευρώ από 17/12/2010.

Ο αγοραστής απαλλάσσεται από το φόρο γονικής παροχής για τις α' και β' δόσεις. Οφείλει φόρο γονικής παροχής για τη γ' δόση. Για τη δ' δόση, θα υποβάλει δήλωση για το συνολικό ποσό των 100.000 ευρώ, θα τύχει απαλλαγής για τις 50.000 ευρώ και θα φορολογηθεί με συντελεστή 10% για το πέραν των 200.000 ευρώ συνολικό ποσό δαπάνης, δηλαδή για 50.000 ευρώ (φόρος 5.000 ευρώ).

- Η δαπάνη πρέπει να πραγματοποιείται από ενήλικο που έχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα. Συνεπώς, δικαιούχοι της απαλλαγής από το φόρο δωρεάς/γονικής παροχής μπορεί να είναι και αλλοδαποί ή κάτοικοι εξωτερικού που αποκτούν/ανεγείρουν πρώτη κατοικία (κατά την έννοια που ορίζεται πιο κάτω) στην Ελλάδα.

- Το αγοραζόμενο/ανεγειρόμενο ακίνητο πρέπει να αποκτάται κατά πλήρη κυριότητα και όχι κατά ψιλή κυριότητα ή επικαρπία.

- Η δαπάνη για την αγορά/ ανέγερση κατοικίας περιλαμβάνει και το ποσό που αναλογεί σε λοιπούς βοηθητικούς χώρους (αποθήκες, θέσεις στάθμευσης κ.λπ. όπως αναφέρονται πιο πάνω στη παρούσα εγκύκλιο, στο τμήμα αυτής που αναφέρεται στη φορολογία εισοδήματος) μέχρι την εξάντληση των ορίων των 200.000 ευρώ και των 120 τ.μ. αντίστοιχα.

- Για τη χορήγηση της απαλλαγής από το φόρο δωρεάς/γονικής παροχής δεν εξετάζεται αν χορηγήθηκε απαλλαγή από το φόρο μεταβίβασης κατά την αγορά της κατοικίας. Συνεπώς, μπορεί να τύχει απαλλαγής από το φόρο δωρεάς/γονικής παροχής κάποιος που αγοράζει/ανεγείρει κατοικία με τις προϋποθέσεις όμως που θέτει η φορολογία εισοδήματος για την πρώτη κατοικία και όχι η φορολογία κεφαλαίου.

- Οι προϋποθέσεις που θέτει η νομοθεσία για τη φορολογία εισοδήματος για την απόκτηση πρώτης κατοικίας, προκειμένου να ισχύσει η απαλλαγή από το «πόθεν έσχες» είναι διαφορετικές από αυτές που ισχύουν (όπως είπαμε) από αυτές της φορολογίας κεφαλαίου.

Θεωρείται ότι αποκτάται πρώτη κατοικία κατά τις διατάξεις και για την εφαρμογή του κοινοποιούμενου νόμου, εφόσον ο κύριος του ακινήτου, ο σύζυγος αυτού και τα τέκνα τους που τους βαρύνουν κατά τις διατάξεις του άρθρου 7 του ΚΦΕ δεν έχουν δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή ισόβιας επικαρπίας ή οίκησης, εξ ολοκλήρου ή επί ιδανικού μεριδίου, σε άλλη κατοικία ή κατοικίες, εφόσον το άθροισμα της συνολικής

επιφάνειας που τους αντιστοιχεί υπερβαίνει τα εβδομήντα (70) τ.μ.. Η επιφάνεια αυτή προσαυξάνεται κατά είκοσι (20) τ.μ. για καθένα από τα δύο πρώτα τέκνα και κατά είκοσι πέντε (25) τ.μ. για το τρίτο και καθένα από τα επόμενα τέκνα που βαρύνουν τον υπόχρεο ή τον άλλο σύζυγο. Για τη διαπίστωση της κάλυψης των στεγαστικών αναγκών του φορολογούμενου, κατά τα ανωτέρω, ελέγχεται η περιουσιακή και οικογενειακή κατάσταση αυτού (ακίνητα) και των προστατευόμενων μελών της οικογένειάς του, σύμφωνα με τις υποβαλλόμενες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Παράδειγμα : ο Χ άγαμος που δεν έχει άλλο ακίνητο στην Ελλάδα, αλλοδαπός υπήκοος και κάτοικος εξωτερικού, αγοράζει διαμέρισμα 50 τ.μ. αξίας 150.000 ευρώ και δεν τυγχάνει απαλλαγής από το φ.μ.α.. Εν προκειμένω, ο Χ απαλλάσσεται και από το «πόθεν έσχες» και από το φόρο δωρεάς για τη δωρεά που του έγινε για την κάλυψη της δαπάνης αγοράς.

Τέκνα που βαρύνουν τον κύριο του ακινήτου κατά τις διατάξεις του ΚΦΕ είναι:

- τα ανήλικα άγαμα τέκνα,
- τα ενήλικα άγαμα τέκνα τα οποία δεν έχουν υπερβεί το 25ο έτος της ηλικίας τους και σπουδάζουν σε αναγνωρισμένες σχολές ή σχολεία του εσωτερικού ή εξωτερικού, καθώς και εκείνα τα οποία παρακολουθούν δημόσια ή ιδιωτικά ινστιτούτα επαγγελματικής κατάρτισης στο εσωτερικό. Ειδικά, για τα τέκνα αυτά καθώς και για τα τέκνα που δεν σπουδάζουν, το χρονικό διάστημα κατά το οποίο θεωρούνται προστατευόμενα μέλη παρατείνεται μέχρι και δύο έτη, εφόσον κατά τα έτη αυτά είναι εγγεγραμμένα στα μητρώα ανέργων του Ο.Α.Ε.Δ.
- Τα άγαμα τέκνα τα οποία δεν υπάγονται στην προηγούμενη περίπτωση, εφόσον υπηρετούν τη στρατιωτική τους θητεία.
- Τα τέκνα που είναι άγαμα ή διαζευγμένα ή τελούν σε κατάσταση χηρείας, εφόσον παρουσιάζουν αναπηρία εξήντα επτά τοις εκατό (67%) και πάνω από διανοητική καθυστέρηση ή φυσική αναπηρία.

Παράδειγμα : ο Α, ο οποίος δεν έχει κανένα ακίνητο στην κυριότητά του, αγοράζει διαμέρισμα 50 τ.μ. αξίας 150.000 ευρώ και τυγχάνει απαλλαγής από το φ.μ.α. για την απόκτηση πρώτης κατοικίας. Όμως, ο γιος του Β 20 ετών, φοιτητής, έχει στην κυριότητά του διαμέρισμα 100 τ.μ.. Εν προκειμένω, ο Α δεν απαλλάσσεται ούτε από το «πόθεν έσχες» ούτε από το φόρο δωρεάς για τη δωρεά που του έγινε για την κάλυψη της δαπάνης αγοράς.

Συνεπώς, συνοψίζοντας τα ανωτέρω, προκειμένου να χορηγηθεί απαλλαγή από το φόρο δωρεάς/γονικής παροχής – κατά τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν.3899/2010 - για τις δωρεές/γονικές παροχές που συνιστώνται για την αγορά/ανέγερση πρώτης κατοικίας, εξετάζεται η συνδρομή των πιο πάνω προϋποθέσεων.

Ακριβές αντίγραφο
Η προϊσταμένη της Γραμματείας
Ο ΥΦΥΠΟΥΡΓΟΣ
ΔΗΜ. ΚΟΥΣΣΕΛΑΣ