



ΤΜΗΜΑ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΣΤΗ ΔΗΜΟΣΙΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗ

Διπλωματική Εργασία

**«Ο Έλεγχος της Φορολογικής Διοίκησης στη Φορολογία
Κληρονομιών- Δωρεών -Γονικών Παροχών»**



της

ΣΙΡΕΤΙΔΟΥ ΠΑΝΑΓΙΩΤΑΣ

Επιβλέπων Καθηγητής: Καραγιώργος Θεοφάνης

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του μεταπτυχιακού διπλώματος στη
Δημόσια Διοίκηση

Θεσσαλονίκη, Νοέμβριος 2021

ΤΜΗΜΑ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΣΤΗ ΔΗΜΟΣΙΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗ

Διπλωματική Εργασία

**«Ο Έλεγχος της Φορολογικής Διοίκησης στη Φορολογία
Κληρονομιών- Δωρεών -Γονικών Παροχών»**

της

ΣΙΡΕΤΙΔΟΥ ΠΑΝΑΓΙΩΤΑΣ

Επιβλέπων Καθηγητής: Καραγιώργος Θεοφάνης

Εγκρίθηκε από την τριμελή εξεταστική επιτροπή την/...../2021

(Υπογραφή)

(Υπογραφή)

(Υπογραφή)

.....

.....

.....

.....

.....

.....

Καθηγητής ΠΑΜΑΚ

Καθηγητής ΠΑΜΑΚ

Καθηγητής ΠΑΜΑΚ

Θεσσαλονίκη, Νοέμβριος 2021

Ευχαριστίες

Με την ολοκλήρωση αυτού του εγχειρήματος φτάνει στο τέλος ένα ταξίδι που μόνο να ονειρευτώ μπορούσα πριν μερικά χρόνια. Σημαντικό στήριγμα στην προσπάθειά μου ήταν η οικογένειά μου. Επίσης θα ήθελα να εκφράσω τις θερμές μου ευχαριστίες προς τον επιβλέποντα καθηγητή μου κ. Καραγιώργο Θεοφάνη που με εμπιστεύθηκε με την ανάθεση της παρούσας διπλωματικής εργασίας.

Συντομογραφίες

ΑΑΔΕ = ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗ ΑΡΧΗ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΑΕΠ = ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΟ ΕΓΧΩΡΙΟ ΠΡΟΪΟΝ

ΑΥΟ = ΑΠΟΦΑΣΗ ΥΠΟΥΡΓΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΔΟΥ = ΔΗΜΟΣΙΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ

ΕΕ = ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ

ΚΦΔ = ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ

ΚΦΚ = ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ

Ν = ΝΟΜΟΣ

ΝΔ = ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΔΙΑΤΑΓΜΑ

ΝΠΔΔ= ΝΟΜΙΚΟ ΠΡΟΣΩΠΟ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ

ΝΣΚ = ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Παρ. = ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ

Περ. = ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ

ΠΟΛ = ΠΟΛΥΓΡΑΦΗΜΕΝΗ ΔΙΑΤΑΓΗ

ΣτΕ = ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ της ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ

ΦΕΚ = ΦΥΛΛΟ ΕΦΗΜΕΡΙΔΑΣ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ

Περίληψη

Βασικός σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι να παρουσιαστούν οι ισχύουσες διατάξεις των φορολογιών Κληρονομιάς, Δωρεάς και Γονικής Παροχής με παράλληλη παρουσίαση των μεταβολών τους από το 2001 έως και σήμερα, να περιγραφεί η διαδικασία του φορολογικού ελέγχου, να αναδειχθούν τα κύρια προβλήματα που αντιμετωπίζουν κατά την άσκηση των καθηκόντων τους οι ελεγκτές και να προταθούν λύσεις.

Αρχικά επιχειρήθηκε να αναδειχθεί ο κοινωνικός και δημοσιονομικός ρόλος που καλούνται να επιτελέσουν οι φόροι κληρονομιών και δωρεών και να παρουσιασθεί η δικαιολογητική βάση τους και οι αρχές που τις διέπουν. Στο πρώτο κεφάλαιο γίνεται η παρουσίαση της φορολογίας κληρονομιών ενώ στο δεύτερο γίνεται η παρουσίαση των φορολογιών δωρεών και γονικών αναφορικά με το αντικείμενο και το υποκείμενο της φορολογίας, το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, το χρόνο και τον τρόπο προσδιορισμού της αξίας των αντικειμένων της κτήσης, τις φορολογικές απαλλαγές αλλά και τον τρόπο υπολογισμού του φόρου. Όλα τα παραπάνω παρουσιάστηκαν υπό το πρίσμα των ισχυουσών διατάξεων αλλά και των μεταβολών που έχουν υποστεί διαχρονικά. Στο τρίτο κεφάλαιο αναλύθηκε η διαδικασία του ελέγχου στις φορολογίες κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών μετά την εφαρμογή του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας από 01/01/2015 (με την παρ.29 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013).

Τέλος στο τέταρτο και τελευταίο κεφάλαιο επιχειρήθηκε να γίνει μια παρουσίαση των προβλημάτων που αφορούν κυρίως στην παντελή έλλειψη μηχανογράφησης στα ανωτέρω φορολογικά αντικείμενα, σε κάθε στάδιο της διοικητικής διαδικασίας, από την υποβολή των δηλώσεων μέχρι και την επιβολή των φόρων κατόπιν ελέγχου, αλλά και να προταθούν λύσεις.

ABSTRACT

The main focus of this dissertation is to present the effective inheritance, donations and parental benefits tax provisions, in parallel with the presentation of their transmutation since 2001. Additionally, another focus is to present the tax audit process and the primary problems that auditors face during the exercise of their duties and to propose solutions.

In the beginning, the social and fiscal role of inheritance and contribution taxes was brought out, and the regulation of their justification base and principles was presented. Following, in the first chapter, the inheritance tax was presented, while in the second chapter, the contribution and parental benefits taxes were analyzed based on elements such as the objective and the subjective of taxation, the time that tax obligation occurs, the time and the way of definition of the value of the elements of possession, the tax allowance, and the tax calculation procedure. All of the above were presented under the scope of the effective provisions while also considering the alterations that have taken place over the years. Finally, in the third chapter, the inheritance, contributions, and parental benefit tax calculation procedure was presented, based on the application of the Law of Tax Procedure of 01/01/2015 (under par. 29 of article 72 of N.4174/2013).

Finally, in the fourth and last chapter, it was attempted to present the problems that mainly concern the absolute absence of digitalization in the above-mentioned tax elements seen in every step of administrative processes, from the application of statements to the enforcement of taxes following the audit. Closing, recommendations regarding all the above were made.

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ ΚΑΙ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ

| | |
|--|---------|
| <u>ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 1</u> : Συνολική φορολογική επιβάρυνση στις χώρες της Ε.Ε. ως ποσοστό του ΑΕΠ, 2010 & 2018..... | σελ.9 |
| <u>ΠΙΝΑΚΑΣ 1</u> : Διαχρονική εξέλιξη ανώτατων ορίων στην απαλλαγή Α' κατοικίας..... | σελ.62 |
| <u>ΠΙΝΑΚΑΣ 2</u> : Φορολογική κλίμακα Α' κατηγορίας παρ.2 άρθρο 29, Ν.2961/2001 (από 23/4/2010-σήμερα)..... | σελ.70 |
| <u>ΠΙΝΑΚΑΣ 3</u> : Φορολογική κλίμακα Β' κατηγορίας παρ.2 άρθρο 29, Ν.2961/2001 (από 23/4/2010-σήμερα)..... | σελ.70 |
| <u>ΠΙΝΑΚΑΣ 4</u> : Φορολογική κλίμακα Γ' κατηγορίας παρ.2 άρθρο 29, Ν.2961/2001 (από 23/4/2010-σήμερα)..... | σελ.71 |
| <u>ΠΙΝΑΚΑΣ 5</u> : Διαχρονική εξέλιξη ορίων γονικών παροχών..... | σελ.87 |
| <u>ΠΙΝΑΚΑΣ 6</u> : Φορολογική κλίμακα Α' κατηγορίας παρ.1 άρθρο 44, Ν.2961/2001 (13/12/2007-07/01/2010). | σελ.107 |
| <u>ΠΙΝΑΚΑΣ 7</u> : Φορολογική κλίμακα Β' κατηγορίας παρ.1 άρθρο 44, Ν.2961/2001 (13/12/2007-07/01/2010) | σελ.108 |
| <u>ΠΙΝΑΚΑΣ 8</u> : Φορολογική κλίμακα Γ' κατηγορίας παρ.1 άρθρο 44, Ν.2961/2001 (13/12/2007-07/01/2010) | σελ.108 |

Πίνακας περιεχομένων

| | |
|---|----|
| Ευχαριστίες..... | 1 |
| Συνομογραφίες..... | 2 |
| Περίληψη..... | 3 |
| ABSTRACT..... | 4 |
| ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ ΚΑΙ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ..... | 5 |
| 1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ..... | 9 |
| 1.1. ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ..... | 9 |
| 1.2. ΚΥΡΙΕΣ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ..... | 10 |
| 1.3. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ- ΔΩΡΕΩΝ..... | 11 |
| 1.4. ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΗ ΒΑΣΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ ΚΑΙ ΔΩΡΕΩΝ..... | 13 |
| 1.5. ΑΡΧΕΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ ΚΑΙ ΔΩΡΕΩΝ..... | 14 |
| 2. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ..... | 16 |
| 2.1. ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΚΑΙ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ..... | 16 |
| 2.1.1. Περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο κληρονομιάς..... | 20 |
| 2.1.2. Παθητικό της κληρονομιάς..... | 26 |
| 2.1.3. Συνυπολογισμός προηγούμενων γονικών παροχών – δωρεών..... | 27 |
| 2.1.4. Υποκείμενο του φόρου κτήσης αιτία θανάτου..... | 28 |
| 2.2. ΧΡΟΝΟΣ ΓΕΝΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ ΤΗΣ ΚΤΗΣΗΣ ΑΙΤΙΑ ΘΑΝΑΤΟΥ..... | 30 |
| 2.2.1. Περιοριστικές περιπτώσεις μετάθεσης του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης από το νόμο (άρθρο 7 Ν.2961/2001)..... | 31 |
| 2.2.2. Μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης με απόφαση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας..... | 39 |
| 2.3. ΧΡΟΝΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΑΞΙΑΣ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ..... | 40 |
| 2.4. ΤΡΟΠΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΑΞΙΑΣ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ..... | 41 |
| 2.4.1. Προσδιορισμός φορολογητέας αξίας ακινήτων..... | 42 |
| 2.4.1.1. Αγοραία αξία ακινήτων..... | 42 |
| 2.4.1.2. Αντικειμενική αξία ακινήτων..... | 44 |
| 2.4.2. Προσδιορισμός αξίας απαιτήσεων..... | 49 |
| 2.4.3. Προσδιορισμός αξίας μετοχών, ομολογιών, επιχείρησης, μεριδίων κ.λ.π..... | 49 |
| 2.4.4. Προσδιορισμός αξίας επίπλων και λοιπών κινητών..... | 53 |
| 2.4.5. Προσδιορισμός αξίας επικαρπίας..... | 53 |
| 2.4.6. Προσδιορισμός αξίας ψιλής κυριότητας..... | 55 |
| 2.5. ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ..... | 56 |
| 2.5.1. Απαλλαγές που συνδέονται με το υποκείμενο του φόρου..... | 57 |
| 2.5.2. Απαλλαγές που συνδέονται με το αντικείμενο του φόρου..... | 57 |

| | |
|--|-----|
| 2.5.3. Μερικές απαλλαγές από το φόρο κληρονομιάς..... | 58 |
| 2.5.4. Απαλλαγή πρώτης κατοικίας από το φόρο κληρονομιάς..... | 59 |
| 2.5.5.Απαλλαγές που καταργήθηκαν με το Ν.3842/2010 | 63 |
| 2.5.5.1. Γεωργικές απαλλαγές..... | 65 |
| 2.6. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ..... | 67 |
| 2.6.1.Ισχύον τρόπος υπολογισμού του φόρου από 23/04/2010 ως σήμερα | 68 |
| 2.6.2. Προϊσχύουσες διατάξεις για τον τρόπο υπολογισμού του φόρου | 72 |
| 2.6.2.1.Κατάταξη υπόχρεων σε κατηγορίες, αφορολόγητα ποσά και συντελεστές φορολογίας | 72 |
| 2.6.2.2.Φορολόγηση εταιρικών συμμετοχών | 74 |
| 2.6.2.3.Τρόπος υπολογισμού του φόρου με το Ν.3634/2008..... | 75 |
| 2.6.2.4.Τρόπος υπολογισμού του φόρου με το Ν.3815/2010..... | 76 |
| 3. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΔΩΡΕΩΝ–ΓΟΝΙΚΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ | 78 |
| 3.1.ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΙΣ ΕΝΝΟΙΕΣ..... | 78 |
| 3.2.ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ | 80 |
| 3.2.1.Αντικείμενο του φόρου δωρεών..... | 80 |
| 3.2.1.1.Ειδικές περιπτώσεις «άτυπων» δωρεών | 81 |
| 3.2.1.2.Περιπτώσεις που δε θεωρούνται δωρεές..... | 83 |
| 3.2.1.3.Περιπτώσεις παροχών που χαρακτηρίζονται από το νόμο ως δωρεές | 84 |
| 3.2.1.4.Συνυπολογισμός προγενέστερων δωρεές, γονικών παροχών..... | 85 |
| 3.2.2.Αντικείμενο του φόρου γονικής παροχής..... | 86 |
| 3.2.2.1.Αλλαγές που σημειώθηκαν διαχρονικά στη φορολογία γονικών παροχών..... | 87 |
| 3.3. ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΔΩΡΕΩΝ-ΓΟΝΙΚΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ..... | 89 |
| 3.4. ΧΡΟΝΟΣ ΓΕΝΕΣΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ | 90 |
| 3.5.ΧΡΟΝΟΣ ΚΑΙ ΤΡΟΠΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΑΞΙΑΣ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ | 93 |
| 3.5.1.Προσδιορισμός της «προσωρινής εκτίμησης» στη φορολογία δωρεών –γονικών παροχών..... | 95 |
| 3.6 ΑΚΥΡΩΣΗ-ΑΝΑΚΛΗΣΗ-ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ-ΔΩΡΕΑΣ Ή ΓΟΝΙΚΗΣ ΠΑΡΟΧΗΣ | 96 |
| 3.6.1 Ακύρωση ή ανάκληση δωρεάς εν ζωή ή γονικής παροχής κατά πλήρη κυριότητα | 96 |
| 3.6.2 Ακύρωση ή ανάκληση δωρεάς εν ζωή ή γονικής παροχής κατά επικαρπία..... | 97 |
| 3.6.3 Ακύρωση ή ανάκληση δωρεάς εν ζωή ή γονικής παροχής κατά ψιλή κυριότητα.. | 97 |
| 3.6.4 Επανάληψη συμβολαίου δωρεάς ή γονικής παροχής..... | 98 |
| 3.7. ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ ΓΟΝΙΚΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ -ΔΩΡΕΩΝ..... | 98 |
| 3.7.1. Απαλλαγή πρώτης κατοικίας από το φόρο γονικής παροχής..... | 99 |
| 3.7.2. Απαλλαγές του φόρου δωρεών που καταργήθηκαν με το Ν.3842/2010..... | 101 |
| 3.7.3. Λοιπές απαλλαγές του φόρου δωρεών που εξακολουθούν να ισχύουν..... | 101 |

| | |
|---|-----|
| 3.8.ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΔΩΡΕΩΝ -ΓΟΝΙΚΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ | 104 |
| 3.8.1.Ισχύον τρόπος υπολογισμού του φόρου από 24/04/2010 ως σήμερα | 104 |
| 3.8.1.1.Αυτοτελής φορολόγηση δωρεών –γονικών..... | 105 |
| 3.8.2.Προϊσχύουσες διατάξεις για τον υπολογισμό του φόρου..... | 106 |
| 4. ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΕΞΟΥΣΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΣΤΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΕΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ – ΔΩΡΕΩΝ – ΓΟΝΙΚΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ | 110 |
| 4.1.ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΔΗΛΩΣΕΙΣ –ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΑ | 110 |
| 4.1.1.Αρμόδια Φορολογική Αρχή Υποβολής Δηλώσεων..... | 110 |
| 4.1.2.Είδη Δηλώσεων Φόρου Κληρονομιών, Δωρεών – Γονικών Παροχών..... | 114 |
| 4.2.ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ –ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΑ..... | 118 |
| 4.2.1.Έννοια ελέγχου- ελεγκτική εξουσία..... | 118 |
| 4.2.2.Αρμοδιότητα ελέγχου στις φορολογίες κληρονομιών, δωρεών – γονικών παροχών | 119 |
| 4.3.ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ. | 121 |
| 4.3.1. Είδη φορολογικών ελέγχων στις φορολογίες κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών..... | 122 |
| 4.3.2. Εντολή ελέγχου | 123 |
| 4.3.3.Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου | 123 |
| 4.3.4. Έκθεση Ελέγχου..... | 124 |
| 4.3.5 Πράξη Καταλογισμού..... | 126 |
| 4.4.ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΕΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ, ΔΩΡΕΩΝ – ΓΟΝΙΚΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ ΜΕΤΑ ΑΠΟ ΕΛΕΓΧΟ..... | 128 |
| 4.5. ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΦΟΡΟΥ..... | 131 |
| 5. ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ - ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ | 134 |
| 5.1. ΒΙΒΛΙΑ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ ΔΗΛΩΣΕΩΝ..... | 134 |
| 5.2.ΤΡΟΠΟΣ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΕΩΝ | 134 |
| 5.3.ΕΡΓΑΛΕΙΑ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑΣ ΕΛΕΓΧΟΥ | 135 |
| 5.4.ΔΙΑΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟΤΗΤΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ..... | 136 |
| 5.5.ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟ ΠΕΡΙΟΥΣΙΟΛΟΓΙΟ | 137 |
| 5.6.ΚΩΔΙΚΟΠΟΙΗΣΗ ΤΩΝ ΝΟΜΩΝ ΑΠΟ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ..... | 138 |
| 5.7.ΕΠΙΜΟΡΦΩΣΗ ΥΠΑΛΛΗΛΩΝ..... | 139 |
| ΠΗΓΕΣ -ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ..... | 140 |
| ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ | 146 |

1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1.ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Η φορολογία καλείται να διαδραματίσει σημαντικό ρόλο στη διαμόρφωση μιας δίκαιης κοινωνίας και μιας ισχυρής οικονομίας. Μπορεί να συμβάλει στην αντιμετώπιση των ανισοτήτων, όχι μόνο μέσω της ενίσχυσης της κοινωνικής κινητικότητας, αλλά και μέσω της μείωσης των εισοδηματικών ανισοτήτων στην αγορά.¹

Κατά τον επικρατούντα στην νομική επιστήμη ορισμό του G. Jeze² ``ο φόρος είναι αναγκαστική χρηματική παροχή των ιδιωτών προς το κράτος υπό μορφή οριστικής και χωρίς ειδικό αντάλλαγμα με σκοπό την κάλυψη των δημοσίων βαρών``.

Όπως φαίνεται παρακάτω στο Διάγραμμα 1, οι φόροι αποτελούν βασική πηγή εσόδων των κρατών στην Ευρωπαϊκή Ένωση ενώ η συνολική φορολογική επιβάρυνση ως ποσοστό του ΑΕΠ ποικίλει από χώρα σε χώρα και από χρονιά σε χρονιά από το 2010 μέχρι και το 2018:



ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 1: Συνολική φορολογική επιβάρυνση στις χώρες της Ε.Ε. ως ποσοστό του ΑΕΠ, 2010 ΚΑΙ 2018

¹https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file_import/european-semester_thematic-factsheet_taxation_el_0.pdf (Τελευταία πρόσβαση 28/01/2021)

² βλ. σχετικά Λ. Θεοχαρόπουλου Φορολογικό δίκαιο Γενικό 1980 σελ.3, Μ. Στασινόπουλου Μαθήματα Δημοσιονομικού Δικαίου 1966 σελ.257, Κ. Δ. Φινοκαλιώτη Φορολογικό Δίκαιο 1999 σελ.2.

Σύμφωνα με τα αποτελέσματα της παραπάνω έρευνας που πραγματοποιήθηκε για την ΕΕ το 2017, ο εκτιμώμενος δείκτης φόρου προς το ΑΕΠ αναμένονταν να κυμανθεί στην ΕΕ-28 μεταξύ 24,1 % στην Ιρλανδία και 45,6 % στη Δανία. Στην Ελλάδα η φορολογική επιβάρυνση παρουσίασε σημαντική αύξηση το ελεγχόμενο διάστημα 2010-2018. Το 2010 η φορολογική επιβάρυνση στην Ελλάδα ήταν στο 32% του ΑΕΠ ενώ το 2017 η φορολογική επιβάρυνση στην Ελλάδα ανέρχονταν στο 39,4%.

1.2.ΚΥΡΙΕΣ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ

Οι φόροι μπορούν να ταξινομηθούν σε διάφορες κατηγορίες ανάλογα με το κριτήριο που χρησιμοποιούμε. Τα κυριότερα κριτήρια στα οποία ταξινομούνται οι φόροι είναι :

- *Ανάλογα με το φορολογικό αντικείμενο* όπου διακρίνονται σε φόρους εισοδήματος, περιουσιακούς φόρους ή φόρους κεφαλαίου και φόρους δαπάνης
- *Ανάλογα με το φορολογικό υποκείμενο* όπου διακρίνονται σε άμεσους και έμμεσους φόρους.
- *Ανάλογα με τη φορολογική βάση* όπου διακρίνονται σε πραγματικούς και προσωπικούς φόρους
- *Ανάλογα με τον συντελεστή* όπου διακρίνονται σε αναλογικούς, προοδευτικούς και πάγιους φόρους και τέλη
- *Ανάλογα με τον τρόπο υπολογισμού* διακρίνονται σε ειδικούς φόρους και φόρους κατ' αξία

Ιδιαίτερη θέση δε μεταξύ αυτών κατέχουν οι φόροι περιουσίας ή άλλως κεφαλαίου στους οποίους περιλαμβάνονται και ο φόρος κληρονομιών ο οποίος είναι μια μορφή φόρου στη μεταβίβαση περιουσίας χωρίς αντάλλαγμα «λόγω θανάτου»³ ή από χαριστική αιτία π.χ. δωρεών ή γονικών παροχών, όπου θα ασχοληθούμε στην παρούσα εργασία, οι οποίοι είναι φόροι άμεσοι καθώς επιβάλλονται ευθέως στο πρόσωπο που αποκτά περιουσία (υποκείμενο του φόρου) και προσωπικοί καθώς για

³ Βλ.Ι.Φωτόπουλος *Η Φορολογία Κληρονομιών- Δωρεών και Γονικών Παροχών*, 2001, 4^η έκδοση Σάκκουλα, σελ.33

τον προσδιορισμό του ύψους τους λαμβάνονται υπόψη στοιχεία όπως ο βαθμός συγγένειας με τον παρέχοντα, η τυχόν ανάληψη υποχρεώσεων (χρεών και βαρών) .

1.3. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ-ΔΩΡΕΩΝ

Ο φόρος κληρονομιών είναι γνωστός από την αρχαιότητα όπου συναντάται για πρώτη φορά στη αρχαία Αίγυπτο περί το 654 π.Χ. Σταδιακά με την πάροδο των χρόνων επεκτάθηκε και σε άλλες χώρες και σήμερα ισχύει, με πολλές διαφοροποιήσεις, στα περισσότερα κράτη του κόσμου.

Στην Ελλάδα πρωτοεμφανίσθηκε το έτος 1836 όπου είχε αρχικά τη μορφή του τέλους χαρτοσήμου, ενώ ως φόρος κληρονομιών εμφανίσθηκε το 1880 με το νόμο ΩΙΔ' ο οποίος εφαρμόσθηκε, με διάφορες τροποποιήσεις, έως και το 1919. Με την ψήφιση του Ν.1641/19 «περί φορολογίας των κληρονομιών, δωρεών προικών και κερδών εκ λαχείων», ο οποίος ίσχυσε μέχρι και το έτος 1971, επιχειρήθηκε να αντιμετωπισθούν τα δημοσιονομικά θέματα που ανέκυψαν μετά την επανάσταση στο Γουδί, τους Βαλκανικούς Πολέμους και τον Πρώτο Παγκόσμιο Πόλεμο. Με το ΝΔ118/1973⁴ κωδικοποιήθηκαν σε ενιαίο κείμενο νόμου όλες οι τροποποιήσεις του προηγούμενου νόμου και ίσχυσε, με τις εκάστοτε τροποποιήσεις, μέχρι και 21-11-2001.

Οι συνεχείς τροποποιήσεις του ΝΔ118/1973 και το πολυδαίδαλο νομοθετικό πλαίσιο οδήγησαν σε δυσκολία εφαρμογής του και για το λόγο αυτό ψηφίσθηκε στις 22/11/2001 ο Ν.2961/2001 (ΦΕΚ Α' 266/22-11-2001) ο οποίος αποτελεί το τελευταίο νομοθέτημα που αφορά στη φορολογία κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών. Σε ερώτημα που υποβλήθηκε για το νομικό κύρος του νέου νόμου η άποψη της Διοίκησης⁵ ήταν ότι δεν πρόκειται για ένα νέο φορολογικό νόμο αλλά για μια νομοθετική κωδικοποίηση της μέχρι τότε υφιστάμενης νομοθεσίας και για το λόγο αυτό ακολουθήθηκε η δομή και η αρίθμηση του βασικού νομοθετήματος.

⁴ Βλ. Υπ. Οικ. Εγκ. 53/1973

⁵ Βλ. Υπ. Οικ. 1041115/293/Α00013/Πολ.1147/2-05-2002 στο ΔΦΝ 2002 σελ.938 και Αιτιολογική Έκθεση του άρθρου 12§7 του ν.3091/2002

Ο αρχικός τίτλος «Κύρωση του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών Προϊκών και Κερδών από Λαχεία τροποποιήθηκε, με την παρ. 5 του δεύτερου άρθρου του Ν. 4093/2013 (ΦΕΚ Α 222/12-11-2012), σε «Κύρωση του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια» και με την παράγραφο Α.1 του άρθρου 48 του ν. 4646/2019, διαγράφηκε ο όρος προίκα και ο τίτλος που εξακολουθεί να ισχύει έως σήμερα είναι «Κώδικας Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια».

Και ο Ν.2961/2001 έχει υποστεί πολλές τροποποιήσεις από τις οποίες οι περισσότερες αφορούν στους συντελεστές φορολογίας και άλλες στην κατάταξη των φορολογουμένων στις φορολογικές κλίμακες. Το φορολογικό καθεστώς άλλαξε ουσιαστικά με την ψήφιση του Ν.3634/2008, που ίσχυσε από 13-12-2007 έως 25-1-2010 για τις κληρονομίες και μέχρι 7-1-2010 για τις δωρεές και τις γονικές παροχές, καθώς σύμφωνα με τις αλλαγές που επέφεραν οι διατάξεις των άρθρων 1 και 2 του Ν.3634/08 θεσπίστηκε νέος τρόπος υπολογισμού του φόρου κληρονομιών και δωρεών – γονικών παροχών όπου για πρώτη φορά από το έτος 1919 ίσχυσαν αναλογικοί (πάγιοι) και όχι προοδευτικοί συντελεστές διαφορετικοί ανάλογα με το είδος του περιουσιακού στοιχείου που κληρονομούνταν ή παρέχονταν (ακίνητα, κινητά, μετοχές εισηγμένες ή μη στο χρηματιστήριο κλπ) ανάλογα με το βαθμό συγγένειας του δικαιούχου της κτήσης με τον παρέχοντα/κληρονομούμενο, καθώς και νέος τρόπος συνυπολογισμού των προγενέστερων δωρεών – γονικών παροχών. Έτσι σύμφωνα με το αρ. 2 παρ. 1 του Ν.3634/08 «στις υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών και γονικών παροχών στις οποίες ο φόρος υπολογίζεται στο εξής αυτοτελώς κατά τις διατάξεις των παραγράφων 2, 3, και 4 του άρθρου 29 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών και Γονικών Παροχών, συνυπολογίζονται οι γονικές παροχές για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από τη 13^η Δεκεμβρίου 2007, ημερομηνία κατάθεσης του νομοσχεδίου στη Βουλή των Ελλήνων».

Με το άρθρο 1 του Ν.3815/2010 επανήλθε μερικώς το προηγούμενο νομικό καθεστώς από 8-1-2010 για τις φορολογίες δωρεών και γονικών παροχών και από 26-1-2010 για τη φορολογία κληρονομιών με κοινές κλίμακες προοδευτικών συντελεστών, πλην των περιπτώσεων χρηματικών ποσών και συμμετοχών σε

εταιρίες όπου η φορολόγησή τους γινόταν με πάγιους φορολογικούς συντελεστές, χωρίς αφορολόγητο ποσό που να αφαιρείται, και χωρίς συνυπολογισμό προγενέστερων γονικών παροχών και δωρεών.

Η επαναφορά, σε μεγάλο βαθμό, του παλιού νομικού καθεστώτος της φορολογίας κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών, έγινε με το άρθρο 25 του Ν.3842/2010 καθώς καθιερώθηκαν ξανά οι ενιαίες κλίμακες φορολογικών συντελεστών και καταργήθηκε η αυτοτελής φορολόγηση των εταιρικών συμμετοχών. Αυτό που παρέμεινε ήταν η αυτοτελής φορολόγηση των χρηματικών παροχών με αναλογικούς συντελεστές, στις φορολογίες δωρεών-γονικών παροχών, χωρίς να περιλαμβάνει τη φορολογία κληρονομιών. Η φορολογία γονικών παροχών είχε εξισωθεί με αυτή των δωρεών από πλευράς φορολογικής επιβάρυνσης με τον προηγούμενο ν.3815/2010 και ουσιαστικά η εξίσωση αυτή παγιωποιήθηκε με το ν.3842/2010.

Ο φόρος κληρονομιών συνυπάρχει και αλληλοσυμπληρώνεται με το φόρο δωρεών-γονικών παροχών καθώς με τον τρόπο αυτό περιορίζεται η φοροαποφυγή⁶.

1.4.ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΗ ΒΑΣΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ ΚΑΙ ΔΩΡΕΩΝ

Για τη δικαιολόγηση του φόρου κληρονομιάς, εκτός από τον καθαρά ταμειευτικό σκοπό που έχει, όπου οι πολίτες συνεισφέρουν στην κάλυψη των δημόσιων δαπανών, υποστηρίχθηκαν και άλλες θεωρίες.

Σύμφωνα με τον Φωτόπουλο Ι.(2001) το Κράτος έχει δικαίωμα να πληρωθεί με ένα είδος ασφαλίστρου, γιατί εγγυάται ότι θα εφαρμοστούν οι διατάξεις τελευταίας βούλησης του διαθέτη και ότι θα μεταβιβαστούν τα περιουσιακά του στοιχεία στους νόμιμους κληρονόμους του (Θεωρία του ασφαλίστρου)

Άλλη θεωρία που αναπτύχθηκε ήταν αυτή του κληρονομικού δικαιώματος του Κράτους καθώς ως «συγκληρονόμος» απαιτεί το μερίδιό του με τη μορφή φόρου λόγω του κυριαρχικού του δικαιώματος και σε αντάλλαγμα της εξασφάλισης που παρέχει

⁶ Β.Α.Δαλαμάγκα, Δημοσιονομική Θεωρία- Θεωρία των Φόρων, Αθήνα 1981 σελ.504

στην εκτέλεση της τελευταίας βούλησης του διαθέτη.

Σύμφωνα με τη θεωρία της εργασίας, που βασίζεται στις αρχές της ισότητας και της δικαιοσύνης ο φόρος κληρονομιών –δωρεών θεωρείται παροχή προς το Κράτος εκ μέρους εκείνου που αποκτά περιουσία χωρίς παραγωγική προσπάθεια.

Τέλος σύμφωνα με τις πιο πρόσφατες δημοσιονομικές αντιλήψεις⁷ η απόκτηση περιουσίας χωρίς αντάλλαγμα αντικατοπτρίζει φοροδοτική ικανότητα η οποία έχει σαν άμεση συνέπεια την ικανότητα αποπληρωμής του φόρου. Οι φόροι κληρονομιών – δωρεών θεωρούνται από τους δικαιότερους φόρους παρόλο που έχουν μικρότερη συμμετοχή στα έσοδα του κρατικού προϋπολογισμού, καθώς συμβάλουν στην ανακατανομή του πλούτου, με τη μεταβίβαση μέρος της περιουσίας των πλουσιότερων ατόμων προς το κράτος, με τη μορφή του φόρου και την αύξηση των κρατικών εσόδων.

Σύμφωνα με τον Κρατικό Προϋπολογισμό 2021⁸ που δημοσιεύθηκε το Νοέμβριο του 2020 τα έσοδα από τους φόρους κεφαλαίου (κληρονομιών –γονικών παροχών-δωρεών) ανέρχονταν στο ποσό των 209 εκατ.ευρώ έναντι του συνολικού ποσού από φόρους 43.587 εκατ.ευρώ, ενώ τα αντίστοιχα ποσά του Κρατικού Προϋπολογισμού 2020⁹ ανέρχονταν στο ποσό των 265 εκατ.ευρώ έναντι του συνολικού ποσού από φόρους 47.228 εκατ.ευρώ.

1.5. ΑΡΧΕΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ ΚΑΙ ΔΩΡΕΩΝ

Στα πλαίσια της ένταξης μας ως κράτος-μέλος της ΕΕ η φορολόγηση των κληρονομιών βασίζεται σε ορισμένες βασικές εθνικές αρχές¹⁰. Οι αρχές αυτές αφορούν στην φορολογική κυριαρχία των κρατών-μελών, στην αρχή της εδαφικότητας, στην αρχή της ιθαγένειας ή της υπηκοότητας και στην αρχή της κατοικίας.

Στο πλαίσιο της **αρχής της φορολογικής κυριαρχίας** των κρατών-μελών το

⁷ Musgrave, R. and P. (1983), *Δημόσια Οικονομική στη Θεωρία και πράξη*, τόμος Β', Εκδόσεις Παπαζήση

⁸https://www.hellenicparliament.gr/UserFiles/c8827c35-4399-4fbb-8ea6-aebdc768f4f7/11442525_1.pdf (τελευταία πρόσβαση 02/02/2021)

⁹<https://www.hellenicparliament.gr/UserFiles/c8827c35-4399-4fbb-8ea6-aebdc768f4f7/11137250.pdf> πρόσβαση 02/02/2021)

¹⁰ Χριστιανοπούλου, Λυδία. "Η φορολόγηση κληρονομιών υπό το πρίσμα του ισχύοντος ελληνικού δικαίου." (2016).

κάθε κράτος-μέλος είναι αποκλειστικά αρμόδιο να επιλέξει τον τρόπο φορολογίας των πολιτών του, όπως στην επιλογή του τρόπου φορολόγησης των κληρονομιών, γεγονός που έχει οδηγήσει στην ύπαρξη του φαινομένου της διπλής ή πολλαπλής φορολογίας.

Σύμφωνα με την **αρχή της εδαφικότητας**, σε φόρο κληρονομιάς υποβάλλεται ολόκληρη η περιουσία που βρίσκεται είτε φυσικά, είτε νομικά, στην Ελλάδα χωρίς αυτό να ασκεί επιρροή στην ιθαγένεια ή την κατοικία του κληρονομούμενου ή των κληρονόμων του¹¹.

Η αρχή της ιθαγένειας ή της υπηκοότητας ορίζει πως σε φόρο υποβάλλεται η κινητή περιουσία Έλληνα υπηκόου που βρίσκεται στο εξωτερικό, σε οποιαδήποτε χώρα και αν είχε την κατοικία του, χωρίς να ασκεί επιρροή η ιθαγένεια και η κατοικία των κληρονόμων του¹². Μοναδική εξαίρεση αυτού του κανόνα αποτελεί η διάταξη 25 παρ. 2 ε' του Κώδικα (ν. 2961/2001) σύμφωνα με την οποία δεν υποβάλλεται σε φόρο η κινητή περιουσία στην αλλοδαπή που ανήκει σε Έλληνα υπήκοο, εφόσον αυτός είναι εγκατεστημένος στην αλλοδαπή για δέκα συναπτά έτη.

Τέλος, σύμφωνα με την **αρχή της κατοικίας** σε φόρο κληρονομιών υπόκειται στην Ελλάδα η οποιασδήποτε μορφή κινητής περιουσίας που βρίσκεται στο εξωτερικό και ανήκει σε αλλοδαπό, εάν αυτός κατά το χρόνο θανάτου του είχε την κατοικία του στην Ελλάδα.

Επιπλέον των ανωτέρω η φορολογία κληρονομιών στην Ελλάδα διέπεται από τις ακόλουθες βασικές αρχές¹³ :

α) Ο φόρος υπολογίζεται στην αξία της κληρονομικής μερίδας κάθε κληρονόμου ή κληροδόχου και δεν επιβάλλεται φόρος στην αξία της κληρονομιάς ως σύνολο, ούτε επηρεάζει στον προσδιορισμό του φόρου η συνολική αξία της κληρονομιάς μέρος της οποίας περιέρχεται σε άλλα πρόσωπα αλλά η αξία της κληρονομικής μερίδας κάθε κληρονόμου αποτιμάται ξεχωριστά.

¹¹ Φωτόπουλος, Ι. (2013), *Φορολογία Κληρονομιών – Δωρεών και Γονικών Παροχών*, Αθήνα: Σάκκουλα, Α' Τόμος, σελ 56

¹² Μ.Ι. Σπυριδάκη, *Ελληνική Ιθαγένεια*, Αθήνα 2007, σελ 711 και Φορολογία Κληρονομιών Δωρεών και Γονικών Παροχών, Ιωάννης Φωτόπουλος, Δικηγόρος Δ.Ν., Α' Τόμος σελ 57, Αθήνα 2013

¹³ Φωτόπουλος, Ι. (2001), *Η Φορολογία Κληρονομιών – Δωρεών και Γονικών Παροχών*, Αθήνα: Σάκκουλα

β) Η επιβολή του φόρου στην αξία της κληρονομικής μερίδας κάθε κληρονόμου γίνεται με βάση της αρχή της προοδευτικότητας (όσο αυξάνεται η αξία τόσο αυξάνεται και ο φόρος και το αντίστροφο).

γ) Όσο πιο κοντινή είναι η σχέση με τον κληρονομούμενο τόσο μικρότερη είναι η φορολογική επιβάρυνση .

δ) Σε φόρο υπόκειται η καθαρή αξία της κληρονομικής περιουσίας που μεταβιβάζεται σε κάθε κληρονόμο μετά την αφαίρεση του παθητικού της κληρονομιάς (χρέη και βάρη) που αναλογεί σε κάθε κληρονόμο.

2. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ

2.1. ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΚΑΙ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Από τη διάταξη του άρθρου 1710 παρ.1 του ΑΚ, που ορίζει ότι " Κατά το θάνατο του προσώπου η περιουσία του ως σύνολο (κληρονομία) περιέρχεται από το νόμο ή από διαθήκη σε ένα ή περισσότερα πρόσωπα (κληρονόμοι)", προκύπτει ότι αντικείμενο της κληρονομικής διαδοχής είναι το περιουσιακό σύνολο του αποβιώσαντος, δηλαδή το σύνολο των εννόμων σχέσεων (δικαιωμάτων και υποχρεώσεων) του αποβιώσαντος που είναι δεκτικές χρηματικής αποτιμήσεως και δεν συνδέονται αποκλειστικά με το πρόσωπό του.

Σύμφωνα με τον Κανονισμό της ΕΕ αριθ. 650/2012 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 4ης Ιουλίου 2012¹⁴ ορίζεται ότι ως κληρονομική διαδοχή νοείται η διαδοχή στην κληρονομία θανόντος και καλύπτει όλες τις περιπτώσεις μεταβίβασης αιτία θανάτου περιουσιακών στοιχείων, δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, είτε πρόκειται για εκούσια μεταβίβαση δυνάμει διατάξεως τελευταίας βούλησης, είτε για μεταβίβαση μέσω εξ αδιαθέτου διαδοχής.

Το αντικείμενο του φόρου κληρονομιάς, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2961/2001, διαμορφώνεται κυρίως από το άρθρο 1§1, στο οποίο ορίζεται ότι «

¹⁴Βλ. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/?qid=1517172686773&uri=CELEX:32012R0650>(τελευταία πρόσβαση 2/2/2021)

φόρος επιβάλλεται στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου», από το άρθρο 2§1, όπου γίνεται απαρίθμηση των τρόπων απόκτησης περιουσίας αιτία θανάτου, από το άρθρο 3, στο οποίο προσδιορίζεται η περιουσία που υπόκειται σε φόρο κληρονομιάς μέσα από μια σειρά τεκμηρίων και τέλος από το άρθρο 9, όπου αναλύεται ο χρόνος και ο τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των κληρονομούμενων στοιχείων.

Ο ορισμός της έννοιας της «περιουσίας» δεν δίνεται ευθέως από το νόμο, αλλά συνάγεται έμμεσα, από την ερμηνεία των σχετικών διατάξεων, ότι ως περιουσία στην οποία επιβάλλεται ο φόρος θεωρείται η «καθαρή περιουσία» δηλαδή αυτή που απομένει μετά την αφαίρεση του παθητικού (χρέη προς τρίτους και λοιπές επιβαρύνσεις) από το ενεργητικό (εμπράγματα δικαιώματα επί κινητών κι ακινήτων, απαιτήσεις, προσδοκίες, έννομες καταστάσεις). Στην έννοια της κληρονομιάς περιουσίας περιλαμβάνεται επομένως κάθε τι δύναται να αποτιμηθεί σε χρήμα και κατά κανόνα οι έννομες σχέσεις του κληρονομούμενου που υφίστανται κατά το χρόνο θανάτου του εκτός εάν από τη φύση τους ή από διάταξη νόμου, αυτές είναι ακληρονόμητες.

Ο φορολογικός νομοθέτης, για την επιβολή δε του φόρου, δεν χρησιμοποιεί τον όρο «κληρονομιά» αλλά «κτήση περιουσίας αιτία θανάτου» και στους τρόπους απόκτησης περιουσίας περιλαμβάνει «την κληρονομιά, την κληροδοσία, τον τρόπο, τη νέμηση, τη σύμβαση ασφάλισης ζωής του κληρονομούμενου, εφόσον δεν ορίζονται στο ασφαλιστήριο οι δικαιούχοι, την αυτασφάλιση του κληρονομούμενου. Απαραίτητη προϋπόθεση για την επιβολή του φόρου κληρονομιάς είναι η δυνατότητα αποτίμησης των κληρονομιαίων στοιχείων σε χρήμα .

Κληρονομία- Κληροδοσία-Τρόπος

Όπως προείπαμε και παραπάνω, σύμφωνα με το άρθρο 1710 παρ.1 του ΑΚ, κληρονομιά είναι το σύνολο της περιουσίας ενός προσώπου το οποίο κατά το θάνατο του περιέρχεται από το νόμο ή από διαθήκη στους κληρονόμους του.

Σύμφωνα με το με το άρθρο 1714 του ΑΚ « Ο κληρονομούμενος μπορεί με διαθήκη να προσπορίσει σε κάποιον περιουσιακή ωφέλεια, χωρίς να τον εγκαταστήσει κληρονόμο (κληροδοσία)». Ο «κληροδόχος ή τετιμημένος» δεν καθίσταται καθολικός αλλά ειδικός διάδοχος του κληρονομούμενου σε ειδικά και συγκεκριμένα αντικείμενα της κληροδοσίας. Ο διαθέτης μπορεί να συστήσει κληροδοσία μόνο με διαθήκη με την οποία ορίζει και το βεβαρημένο (το πρόσωπο που οφείλει να προσπορίσει την περιουσιακή ωφέλεια στον κληροδόχο). Ο κληροδόχος δεν ευθύνεται για τα χρέη της κληρονομιάς και μπορεί να είναι πρόσωπο που δεν έχει γεννηθεί ή ούτε καν συλληφθεί ή και νομικό πρόσωπο που δεν έχει συσταθεί κατά την ημερομηνία του θανάτου του.¹⁵

Σύμφωνα με το με το άρθρο 1715 του ΑΚ «Ο κληρονομούμενος μπορεί με διαθήκη να υποχρεώσει τον κληρονόμο ή τον κληροδόχο σε παροχή, χωρίς να προσπορίσει σε άλλον δικαίωμα σ' αυτή την παροχή (τρόπος)». Ο *τρόπος* είναι υποχρέωση που με διάταξη τελευταίας βουλήσεως επιβάλλεται στον κληρονόμο ή κληροδόχο για ορισμένη παροχή, δηλαδή πράξη ή παράληψη χωρίς όμως από αυτή την υποχρέωση να δημιουργείται και αντίστοιχο δικαίωμα σε κάποιον τρίτο ο οποίος να νομιμοποιείται να το ασκήσει¹⁶ π.χ. «τρόπος» είναι η υποχρέωση του κληρονόμου να μοιράσει ορισμένο ποσό σε απόρους .¹⁷

¹⁵ Φωτόπουλος, Ι. (2013), *Φορολογία Κληρονομιών – Δωρεών και Γονικών Παροχών*, Αθήνα: Σάκκουλα, Α' Τόμος, σελ 63

¹⁶ Υπ. Οικ.1024936/176ΠΕ/Α0013/15-05-2008

¹⁷ Φωτόπουλος, Ι. (2001), *Φορολογία Κληρονομιών Δωρεών και Γονικών Παροχών*, σελ 48

Νέμηση ανιόντος

Είναι σύμβαση που καταρτίζεται από τον ανιόντα με τους κατιόντες του βάσει της οποίας προσδιορίζονται τα περιουσιακά στοιχεία που θα περιέλθουν σε καθένα από τους κατιόντες του όταν και αν αυτοί καταστούν κληρονόμοι του.¹⁸

Σύμβαση ασφάλισης ζωής κληρονομούμενου

Στοιχείο της κληρονομιαίας περιουσίας αποτελεί και η σύμβαση ασφάλισης ζωής κληρονομούμενου όταν δεν κατονομάζονται οι δικαιούχοι. Σε περίπτωση που στην ασφαλιστική σύμβαση ζωής του αποβιώσαντος αναγράφονται τα ονοματεπώνυμα των δικαιούχων τότε σύμφωνα με το άρθρο 34 §2γ' & 2δ' του ΚΦΚ φορολογείται ως δωρεά.

Αυτασφάλιση κληρονομούμενου

Στην κτήση αιτία θανάτου περιλαμβάνεται και η αποζημίωση από αυτασφάλιση του κληρονομούμενου, εφόσον η καταβολή της προέρχεται από την ελεύθερη βούληση του κληρονομούμενου και όχι από διάταξη νόμου. Για παράδειγμα οι ασφαλισμένοι των επικουρικών ταμείων που το καταστατικό τους προβλέπει την καταβολή εφάπαξ, σε περίπτωση που ο εργαζόμενος αποβιώσει πριν τη συνταξιοδότησή του το δικαίωμά του αυτό περιέρχεται αιτία θανάτου στους κληρονόμους του.¹⁹

Συνένωση επικαρπίας με την ψιλή κυριότητα (που αποκτήθηκε με αντάλλαγμα)

Τέλος αντικείμενο της κληρονομιαίας περιουσίας αποτελεί, σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ.1ε' του Ν.2961/2001 και η συνένωση της 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 η παρακράτησή της έγιναν από 2 Απριλίου 1980 (όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 20 παρ.1 του Ν.3427/2005)

¹⁸ Βλ. άρθρο 1891 ΑΚ

¹⁹ Φωτόπουλος, Ι. (2013), *Φορολογία Κληρονομιών Δωρεών και Γονικών Παροχών*, Α' Τόμος σελ 71

Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά πλάσμα δικαίου κατά το χρόνο που θα συνενωθεί η ψιλή κυριότητα με την επικαρπία σε περίπτωση θανάτου του επικαρπωτή ή διάλυσης του νομικού προσώπου.

Ως προς τον τρόπο υπολογισμού της φορολογητέας αξίας διακρίνονται τρεις διαφορετικές περιπτώσεις:

α) συνενώσεις που έγιναν από 02/04/1980 έως 02/01/1989 υπολογίζονται με βάση την ηλικία που είχε ο ψιλός κύριος κατά το χρόνο της συνένωσης,

β) συνενώσεις που έγιναν από 03/01/1989 μέχρι και 31/12/2005 η αξία της επικαρπίας υπολογίζονταν με βάση την αξία του επικαρπωτή και

γ) από 01/01/2006 και μετά η επικαρπία θεωρείται ότι 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.

Συνοψίζοντας για την έννοια του όρου «αντικείμενο φόρου κληρονομιάς» ένας ολοκληρωμένος ορισμός δίνεται από τον Ιωάννη Φωτόπουλο όπου «*Αντικείμενο του φόρου κληρονομιών είναι το σύνολο των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων που, λόγω θανάτου του κληρονομούμενου, περιέχονται με την επαγωγή αυτοδικαίως στους νόμιμους κληρονόμους του, και είναι εφικτός ο προσδιορισμός της αξίας τους*».²⁰

2.1.1.Περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο κληρονομιάς

Σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 3 του Ν.2961/2001 πάσης φύσεως περιουσία που βρίσκεται στην Ελλάδα και ανήκει είτε σε Έλληνες είτε σε αλλοδαπούς υπόκειται σε φόρο κληρονομιάς.

Επιπλέον στο φόρο υπόκειται και η ενσώματη ή ασώματη κινητή περιουσία Έλληνα υπηκόου που έχει την κατοικία του οπουδήποτε αλλά και του αλλοδαπού που έχει την κατοικία του στην Ελλάδα, εκτός αν τα τελευταία συναπτά 10 έτη διαμένει

²⁰ Φωτόπουλος, Ι. (2013), *Φορολογία Κληρονομιών Δωρεών και Γονικών Παροχών*, Α' Τόμος σελ 39,

μόνιμα στο εξωτερικό, με εξαίρεση τους δημοσίους υπαλλήλους, τους στρατιωτικούς υπαλλήλους και όσους εργάζονται στο εξωτερικό σε επιχειρήσεις που έχουν την έδρα τους στην Ελλάδα (άρθρο 25§2ε, Ν.2961/2001)²¹.

Όπως προαναφέραμε, αντικείμενο της κληρονομικής διαδοχής είναι η έννομες σχέσεις του κληρονομούμενου, περιουσιακές και μη, εκτός από αυτές που όπως αποσβένονται με το θάνατο.

Κατά βάση οι περιουσιακές σχέσεις είναι κληρονομητές εκτός αν από ειδική ρύθμιση προβλέπεται το ακληρονόμητο, όπως είναι για παράδειγμα το δικαίωμα της επικαρπίας της (ΑΚ1167), της οίκησης (ΑΚ1185), της ισόβιας προσόδου (ΑΚ840), η σχέση εργασίας προς τον εργαζόμενο (ΑΚ675§1), ενώ οι προσωπικές σχέσεις είναι κατά βάση ακληρονόμητες, εκτός αν προβλέπεται από ειδική ρύθμιση να είναι κληρονομητές.²²

Επειδή είναι πολύ δύσκολο να προσδιοριστεί τι είναι κληρονομητό και τι όχι, ο φορολογικός νομοθέτης, με τις διατάξεις των άρθρων 2§1 και 3 του Ν.2961/2001, προσδιορίζει τους τρόπους κτήσης περιουσίας αιτία θανάτου και την υποκείμενη σε φόρο περιουσία. Επιπρόσθετα λόγω της δυσκολίας προσδιορισμού της τοποθεσίας που βρίσκονται τα κινητά περιουσιακά στοιχεία, κατά το χρόνο της επαγωγής, ο φορολογικός νομοθέτης ενδεικτικά απαριθμεί ορισμένα κινητά πράγματα που υπάγονται υποχρεωτικά σε φόρο κληρονομιών στην Ελλάδα .

Έτσι σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 3 του Ν.2961/2001 « *Ως κείμενη στην Ελλάδα κινητή περιουσία θεωρούνται ιδίως:*

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

Ο φορολογικός νομοθέτης δεν ορίζει την έννοια του πλοίου αλλά η μοναδική προϋπόθεση που θέτει είναι να είναι γραμμένα στα ελληνικά νηολόγια. Οι ορισμοί του

²¹ Η περίπτωση ε' της παρ. 2 του άρθρου 25, καταργήθηκε με την παρ. 8 του άρθρου 25 του Ν.3842/2010 (ΦΕΚ Α' 58/23-4-2010) και επανήλθε σε ισχύ σύμφωνα με την παρ. 1β του άρθρου 23 του Ν. 3943/2011 (ΦΕΚ Α' 66/31-3-2011) από την κατάργησή της

²² Φωτόπουλος, Ι. (2013), *Φορολογία Κληρονομιών Δωρεών και Γονικών Παροχών*, Α' Τόμος σελ 77

έχουν δοθεί από το Κώδικα Ιδιωτικού Ναυτικού Δικαίου²³ όπου στο άρθρο 1 παρ.1 ορίζεται ότι «Πλοίο είναι κάθε σκάφος καθαρής χωρητικότητας τουλάχιστον 10 κόρων, προορισμένο να κινείται αυτοδύναμα στη Θάλασσα», και από τον Κώδικα Δημοσίου Ναυτικού Δικαίου²⁴ όπου ορίζεται ότι «Πλοίο είναι κάθε σκάφος προορισμένο να μετακινείται στο νερό για μεταφορά προσώπων, ή πραγμάτων, ρυμούλκηση, επιθαλάσσια αρωγή, αλιεία, αναψυχή, επιστημονικές έρευνες ή άλλο σκοπό».

Από την άλλη πλευρά η έννοια του αεροσκάφους ορίζεται από τον περί Κώδικα Αεροπορικού Δικαίου²⁵ όπου «Αεροσκάφος, κατά την έννοια του Κώδικα αυτού, είναι κάθε συσκευή ικανή προς πτήση για τη μεταφορά προσώπων ή πραγμάτων ή την εκτέλεση άλλων αεροπορικών εργασιών».

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

Ως ευρισκόμενη στην Ελλάδα κινητή περιουσία θεωρείται - μεταξύ άλλων - η επωνυμία, ο τίτλος και η φήμη επιχείρησης ή επαγγέλματος που ασκούνται στην Ελλάδα. Επιχείρηση είναι η οικονομική μονάδα, η οποία μέσα από τη συναλλακτική της δραστηριότητα, με την κατάλληλη διάρθρωση των παραγωγικών της συντελεστών (κεφάλαιο, εργασία κ.λπ.) αποσκοπεί σε εμπορικές πράξεις, δηλαδή στην άσκηση εμπορικής κερδοσκοπίας, για λογαριασμό των φορέων της.²⁶

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

Σύμφωνα με τον νόμο 1733/1987 σχετικά με τις εφευρέσεις και την τεχνολογική καινοτομία «οι ευρεσιτεχνίες αφορούν επινοήματα νέα, που εμπεριέχουν

²³ Σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου.1 του Ν.3816/1958 από <https://el.wikipedia.org/wiki/πλοίο> (τελευταία πρόσβαση 17/03/2021)

²⁴ Σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 3 του Ν.Δ.187/1973 από <https://el.wikipedia.org/wiki/πλοίο> (τελευταία πρόσβαση 17/03/2021)

²⁵ παρ.2 του άρθρου 1 του Ν.1815/1988 από <https://www.kodiko.gr/nomothesia/document/260972/nomos-1815-1988> (τελευταία πρόσβαση 17/03/2021)

²⁶ Αρ.Πρωτ.:1068130/449/0013/18.7.2003 Γενική Δ/ση Φορολογίας, Δ/ση Φορολογίας Κεφαλαίου, Τμήμα Α με θέμα: «Οδηγίες για την εφαρμογή της απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών 1031583/253/Α0013/1-4-2003/ΠΟΛ.1055/1.4.2003».

εφευρετική δραστηριότητα και είναι επιδεικτικά βιομηχανικής εφαρμογής. Η ευρεσιτεχνία μπορεί να αναφέρεται σε προϊόν, μέθοδο ή βιομηχανική εφαρμογή». Το δίπλωμα ευρεσιτεχνίας παρέχει στον κάτοχο του το αποκλειστικό δικαίωμα εκμετάλλευσης του επινοήματος του για 20 χρόνια με άλλα λόγια του δίνει το δικαίωμα να χορηγεί την έγκριση του κάθε φορά που κάποιος θελήσει να κατασκευάσει, χρησιμοποιήσει, διανείμει ή πουλήσει την πατέντα του στη χώρα ή στις χώρες για τις οποίες διαθέτει ένα ισχύον δίπλωμα και συνιστά άυλο περιουσιακό στοιχείο, το οποίο εφόσον ισχύει και κληρονομείται, υπόκειται σε φόρο κληρονομιάς.²⁷

Από την άλλη πλευρά το εμπορικό σήμα είναι το διακριτικό γνώρισμα των προϊόντων και των υπηρεσιών μια επιχείρησης το οποίο μπορεί να είναι κάθε σημείο επιδεικτικό γραφικής παράστασης ικανό να διακρίνει τα προϊόντα ή τις υπηρεσίες μια επιχείρησης από εκείνα άλλων.²⁸ Το εμπορικό σήμα προστατεύεται καταρχήν για 10 χρόνια. Οι κάτοχοι τους, μπορούν να τα πουλούν ή να τα παραχωρούν σε άλλους και κατά συνέπεια σε περίπτωση θανάτου του κατόχου, το σήμα αποτελεί άυλο κληρονομητό περιουσιακό στοιχείο.

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.

Το δικαίωμα πνευματικής ιδιοκτησίας είναι το απόλυτο και αποκλειστικό δικαίωμα του δημιουργού πάνω στο πνευματικό του έργο και προστατεύεται από το δίκαιο περί πνευματικής ιδιοκτησίας.²⁹ Ο αρχικός δικαιούχος είναι φυσικό πρόσωπο, όμως μπορεί να μεταβιβάσει τα δικαιώματά του σε νομικό πρόσωπο. Τα πνευματικά δικαιώματα διαρκούν όσο και η ζωή του δημιουργού τους και εβδομήντα χρόνια μετά το θάνατό του.

²⁷ <https://www.ssbokos.gr/diploma-eyresitexnias-01/> (τελευταία πρόσβαση 15/03/2021)

²⁸ Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1§1 του Ν.2239/1994 και από τη ιστοσελίδα <https://www.euretirio.com/sima-trademark/> (τελευταία πρόσβαση 15/03/2021)

²⁹ Ν.2121/1993 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το Ν.4672/2020 - ΦΕΚ 48/Α/4-3-2020 από <https://www.kodiko.gr/nomothesia/document/47171/nomos-2121-1993> (τελευταία πρόσβαση 15/03/2021)

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

Σύμφωνα με την παραπάνω διάταξη αντικείμενο της κληρονομιάς αποτελούν τα εταιρικά μερίδια και η συμμετοχή σε ανώνυμες εταιρίες ή εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, αλλά και η συμμετοχή σε προσωπικές εταιρίες όπως ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες ή ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες, κοινοπραξίες αλλά και η ατομική επιχείρηση με την προϋπόθεση να συνεχιστεί η λειτουργία τους μετά το θάνατο του κληρονομούμενου, γιατί διαφορετικά αντικείμενο της κληρονομιάς αποτελεί η ενοχική απαίτηση των κληρονόμων για παροχή σε χρήμα της εταιρικής μερίδας του κληρονομούμενου.

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 οποιοσδήποτε 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 κληρονομούμενου.

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

Σύμφωνα με το άρθ. 1820 ΑΚ ο σύζυγος που επιζεί και καλείται ως εξ αδιαθέτου κληρονόμος, σε οποιαδήποτε τάξη κι αν καλείται, παίρνει ως εξαίρετο, τα έπιπλα, τα σκεύη, ενδύματα και άλλα τέτοια οικιακά αντικείμενα που τα χρησιμοποιούσαν είτε μόνος εκείνος που επιζεί είτε και οι δυο σύζυγοι. Με τον όρο "οικιακά αντικείμενα" δηλώνονται τα αντικείμενα εκείνα που είχαν χρησιμεύσει, κατά τη διάρκεια του γάμου, για την κοινή των συζύγων οικιακή οικονομία (Α. Γεωργιάδης ΕρμΑΚ 1820 47, Βουζίκας Κληρον. Παρ 30 ΙΙΙ 2. Παπαντωνίου Κληρον.

Παρ. 90 III).³⁰ Στην έννοια των επίπλων δεν περιλαμβάνονται τα κοσμήματα και τα λοιπά πολύτιμα αντικείμενα, καθώς και οι κάθε λογής συλλογές έργων τέχνης νομισμάτων, γραμματοσήμων και άλλων γενικώς κινητών (άρθρο 13§2 ν.2961/2001).

Τέλος η παρ.3 του άρθρου 3 του Ν.2961/2001 ορίζει ότι αντικείμενο της κτήσης αιτία θανάτου είναι και τα εισοδήματα που εισέπραξε ο κληρονομούμενος, μέσα στο τελευταίο προ του θανάτου του έτος, από πάσης φύσεως τίτλους ή αξίες (π.χ. μετοχές ανωνύμων εταιριών, κρατικά ή όχι ομόλογα, μέρισμα, τόκους, κέρδη) ή από την πραγματοποίηση συναλλακτικών πράξεων (όπως π.χ. ανανέωση ομολόγων, ενεχυρίαση μετοχών).

Το τίμημα από την εκποίηση των παραπάνω τίτλων ή αξιών, (πώληση, ανταλλαγή και οποιαδήποτε άλλη εκποίηση με αντιπαροχή) μέσα στην προηγούμενη του θανάτου τριετία, αφορά τεκμήριο ύπαρξης μετρητών στην κληρονομιά και αποτελεί αντικείμενο του φόρου, όπως επίσης και το τίμημα από την εκποίηση ακινήτου, μέσα στην προηγούμενη προ του θανάτου πενταετία.

α) Η φορολογική αρχή έχει το βάρος να αποδείξει:

Προκειμένου για κινητά

- την πραγματοποίηση της εκποίησης,
- την ημερομηνία και
- το τίμημα αυτής

Προκειμένου για ακίνητα

- το συμβολαιογραφικό έγγραφο
- την ημερομηνία πραγματοποίησης της εκποίησης
- το τίμημα
- την αντικειμενική αξία του ακινήτου³¹

³⁰ ΠΟΛ. 1042/1990 <https://www.forin.gr/articles/article/1043/pol-1042-1990> (τελευταία επίσκεψη 01/03/2021)

³¹ Φωτόπουλος, Ι. (2013), *Φορολογία Κληρονομιών Δωρεών και Γονικών Παροχών*, Α' Τόμος σελ 94

β) Ο υπόχρεος κληρονόμος έχει το βάρος να αποδείξει ότι το τίμημα, από την εκποίηση κινητού ή ακινήτου περιουσιακού στοιχείου, δεν υπήρχε στην κληρονομιά κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, αν αυτό αναλώθηκε από τον ίδιο για την κάλυψη των αναγκών διαβίωσής του ή π.χ. για την εξόφληση υποχρεώσεων του κλπ.³²

Δεν υποβάλλεται σε φόρο κληρονομιάς, σύμφωνα με την παρ.4 του άρθρου 3 του Ν.2961/2001, η αποζημίωση που καταβάλλεται στους νόμιμους δικαιούχους λόγω θανάτου του θύματος.

2.1.2. Παθητικό της κληρονομιάς

Σύμφωνα με το Δ' κεφάλαιο του ΚΦΚ και συγκεκριμένα με την παρ.1 του άρθρου 21 ορίζεται ότι από την αξία της κληρονομιάς περιουσίας και κατ' αναλογία από την κάθε κληρονομιαία μερίδα, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά από τον διαθέτη, εκπίπτουν τα πάσης φύσεως χρέη και βάρη του, η υποχρέωση για τα οποία είχε γεννηθεί στο πρόσωπό του. Απαραίτητη προϋπόθεση για να αναγνωρισθούν και να εκπέσουν αυτά, είναι να αποτιμώνται σε χρήμα.

Παθητικό της κληρονομιάς επομένως θεωρούμε το σύνολο των υποχρεώσεων του κληρονομούμενου οι οποίες με την επαγωγή περιέρχονται στους κληρονόμους και είναι αποτιμώνται σε χρήμα³³ και ο τρόπος αντιμετώπισής τους ρυθμίζεται με τα άρθρα 21 έως και 24 του Ν.2961/2001.

Το παθητικό της κληρονομιάς χωρίζεται σε τρεις βασικές κατηγορίες:

- Τα χρέη (άρθρο 21 του ΚΦΚ) δηλαδή τις υποχρεώσεις του κληρονομούμενου μέχρι την ημερομηνία του θανάτου του, που είναι δεκτικές αποτίμησης³⁴,
- Τα βάρη (άρθρο 22 του ΚΦΚ) δηλαδή τις υποχρεώσεις του κληρονομούμενου οι οποίες δεν υπήρχαν μέχρι το θάνατό του, αλλά δημιουργήθηκαν εξ αιτίας του θανάτου του³⁵

³² Αριθ. απόφασης 3700/1998 Στ Ε (Τμήματος Β') <https://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=3F118CD3AE87FF40.1D031AEA53&version=1998/01/01> (τελευταία πρόσβαση 01/03/2021)

³³ Φορολογία Κληρονομιών Δωρεών και Γονικών Παροχών, Ιωάννης Φωτόπουλος, Δικηγόρος Δ.Ν., Α' Τόμος σελ 685, Αθήνα 2013

³⁴ Γ. Σπ. Σγουρόγλου, Το παθητικόν της Κληρονομιάς εις την Φορολογίαν Κληρονομιών, Αλεξανδρούπολις, 1980, σελ 53

³⁵ Ομοίως ως άνω

- και τα κληροδοτήματα (άρθρο 23 του ΚΦΚ)

Για παράδειγμα χρέη του κληρονομούμενου είναι όσα προέρχονται από φόρους, δάνεια, χρέη πάσης φύσεως, αμοιβές οικιακών βοηθών, νοσήλια, εγγυήσεις, κληροδοτήματα κλπ. Προκειμένου αυτά να εκπέσουν από το ενεργητικό της κληρονομιάς θα πρέπει να πληρούνται κάποιες ουσιαστικές αλλά και κάποιες τυπικές προϋποθέσεις, όπως π.χ. να υφίσταται νόμιμα, το ποσό της οφειλής να είναι βέβαιο και εκκαθαρισμένο κατά το χρόνο του θανάτου και η οφειλή να προκύπτει από δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα.

Επιπλέον των ανωτέρω, τα χρέη διακρίνονται σε υποχρεωτικά εκπιπτόμενα από τη φορολογική αρχή με την προϋπόθεση ότι αυτά συμπεριλαμβάνονται στη δήλωση φόρου κληρονομιάς μαζί με τα απαραίτητα συνημμένα δικαιολογητικά έγγραφα και σε δυνητικά εκπιπτόμενα χρέη όπου η έκπτωσή τους από το ενεργητικό της κληρονομιάς εναπόκειται στην διακριτική ευχέρεια του προϊσταμένου της αρμόδιας ΔΟΥ.

Μεταξύ των βαρών που εκπίπτουν από την κληρονομία³⁶ είναι και τα έξοδα κηδείας που επιμερίζονται μεταξύ των συγκληρονόμων αναλογικά με την κληρονομική μερίδα του καθενός. Το ποσό χωρίς δικαιολογητικά έγγραφα ανέρχεται στα 1.500 ευρώ όπως ισχύει από 1-1-2002³⁷ μέχρι σήμερα.

2.1.3. Συνυπολογισμός προηγούμενων γονικών παροχών –δωρεών

Προκειμένου να αποτραπεί η φοροαποφυγή του φόρου κληρονομιών, η οποία θα επιτυγχάνονταν με τη τμηματική μεταβίβαση με χαριστική αιτία της περιουσίας ενός ατόμου, η αξία της οποίας θα κυμαίνονταν κάθε φορά στα αφορολόγητα όρια, έχει θεσπισθεί ο θεσμός του συνυπολογισμού των προγενέστερων γονικών παροχών – δωρεών στη φορολογία κληρονομιών.

Ο θεσμός του συνυπολογισμού προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 4 και 31 του ΚΦΚ, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 121, σε περίπτωση που

³⁶ Σύμφωνα με το άρθρο 22 περ. δ' του Ν.2961/2001

³⁷ Όπως η περίπτωση δ' του άρθρου 22 του Ν.2961/2001 τροποποιήθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν. 2948/01

αναβάλλεται η φορολογία για κάποιο ή κάποια περιουσιακά στοιχεία και φορολογούνται με διαφορετικά φορολογικά καθεστώτα (π.χ. κλίμακες, αφορολόγητα ποσά) από τα λοιπά αρχικά περιουσιακά στοιχεία.

Στη φορολογητέα αξία της κληρονομικής μερίδας του κληρονόμου προστίθεται η αξία των συνυπολογιζόμενων προηγούμενων δωρεές ή γονικές παροχές που έγιναν από τον κληρονομούμενο προς τον κληρονόμο, λαμβάνοντας υπόψη την αξία που είχε υπαχθεί σε φόρο κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης και όχι τα απαλλασσόμενα ποσά. Επιπλέον η φορολογική υποχρέωση γι' αυτές θα πρέπει να γεννήθηκε σε χρόνο που το δικαίωμα του δημοσίου δεν έχει παραγραφεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 102.

2.1.4. Υποκείμενο του φόρου κτήσης αιτία θανάτου

Φορολογικός οφειλέτης ή φορολογικό υποκείμενο ή υπόχρεος σε καταβολή κάποιου φόρου είναι το φυσικό ή νομικό πρόσωπο το οποίο είναι από το νόμο υποχρεωμένο να πληρώσει το συγκεκριμένο φόρο³⁸. Το φορολογικό υποκείμενο καθορίζεται, όπως προβλέπεται από το άρθρο 78 του Συντάγματος του 1975/2001, από τυπικό νόμο³⁹, και αποτελεί απόρροια της θεμελιώδους αρχής της νομιμότητας του φόρου αλλά και της έκφρασης της λαϊκής βούλησης, καθώς από τη βούληση εκείνων που φέρουν το οικονομικό βάρος εξαρτάται και η επιβολή του⁴⁰.

Με την απόφαση ΣτΕ 2797/1978 προσδιορίστηκε ότι το υποκείμενο ενός φόρου είναι εκείνο κατά του οποίου έχει δικαίωμα να στραφεί η φορολογική Αρχή σε περίπτωση που θα διαπιστωθεί ότι υπέχει φορολογική υποχρέωση, αγνοώντας τις τυχόν συμφωνίες μετακύλισης του φόρου που έχει συνάψει το συγκεκριμένο υποκείμενο με τρίτο πρόσωπο, καθώς η σχέση που συνδέει το Δημόσιο με τον υποκείμενο στο φόρο είναι σχέση Δημοσίου Δικαίου και καθορίζεται με νόμο.

³⁸Βλ.Ι.Ν.Κούλη, Δημόσια Οικονομική, τόμος Ι, Αθήνα 1971, σελ.57, Μ. Κυπραίό, Στοιχεία Φορολογικού Δικαίου, Αθήνα 1980, σελ.121 επ. και Δ. Κόρσο, Δημοσιονομικόν Δίκαιον, τεύχος Β Αθήνα 1981 σελ.88 επ., και Φωτόπουλος, Ι. (2013) *Φορολογία Κληρονομιών Δωρεών και Γονικών Παροχών*, Α' Τόμος σελ 195

³⁹Ι.Γ. Φωτόπουλος, Ο φόρος Αυτόματου Υπερτιμήματος στην Ελλάδα, Αθήνα 1992, σελ. 53

⁴⁰Φινοκαλιώτης Κ. *Φορολογικό Δίκαιο, Ουσιαστικό Μέρος- Φορολογική Διαδικασία Φορολογική Δικονομία* όπ.π.σελ.81

Στο άρθρο 5 του Ν.2961/2001 «Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια» ορίζεται ότι «Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά» και όπως ορίζεται με την παράγραφο 2 του άρθρου 1 του Ν.2961/2001, στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία που αποκτήθηκε αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής.

Συνοψίζοντας τα παραπάνω διαπιστώνουμε ότι, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία όπου ο φόρος κληρονομιών επιβάλλεται στην αξία της κληρονομικής μερίδας του κάθε κληρονόμου και όχι στην αξία ολόκληρης της κληρονομικής περιουσίας, κάθε κληρονόμος ή κληροδόχος μπορεί να δρα ατομικά και να μην έχει ευθύνη για το φόρο που τυχόν οφείλουν οι λοιποί συγκληρονόμοι του.

Αξίζει να σημειωθεί ότι σε περίπτωση που ο κληρονόμος αποποιηθεί εμπρόθεσμα την κληρονομιά δεν καθίσταται υποκείμενο του φόρου, καθώς σύμφωνα με το άρθρο 1856 του ΑΚ η κληρονομιά επάγεται σ' εκείνον που θα είχε κληθεί, αν εκείνος που αποποιήθηκε δεν ζούσε κατά το θάνατο του κληρονομούμενου και σύμφωνα με την απόφαση του ΣτΕ 1462/1982⁴¹ η επαγωγή για τον αποποιηθέντα θεωρείται ως μη γενόμενη.

Περαιτέρω το άρθρο 5 του ΚΦΚ συμπληρώνεται από το άρθρο 83 του ως άνω νόμου, όπου παράλληλα με τον κύριο υπόχρεο σε φόρο (κληρονόμο ή κληροδόχο) είναι δυνατόν να καθίσταται αλληλέγγυα υπεύθυνο πρόσωπο του επιμεριστικά αναλογούντος φόρου, ο από σύμβαση τελευταίος κάτοχος ακινήτου, πλοίου, αεροσκάφους και αυτοκινήτου που αποκτήθηκε αιτία θανάτου.

Τέλος με την παρ.4 του άρθρου 83 του ΚΦΚ ορίζεται ότι για την πληρωμή του πρόσθετου φόρου κληρονομιάς, που οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη τους, ευθύνονται σε ολόκληρο με τους υπόχρεους και οι νόμιμοι αντιπρόσωποι των υπόχρεων καθώς και οι κηδεμόνες της κληρονομιάς.

⁴¹Φωτόπουλος, Ι. (2013), *Φορολογία Κληρονομιών Δωρεών και Γονικών Παροχών*, Α' Τόμος σελ 196

2.2.ΧΡΟΝΟΣ ΓΕΝΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ ΤΗΣ ΚΤΗΣΗΣ ΑΙΤΙΑ ΘΑΝΑΤΟΥ

Ο προσδιορισμός του χρονικού σημείου στο οποίο γεννάται η φορολογική υποχρέωση στη φορολογία κληρονομιών είναι ιδιαίτερα σημαντικός, καθώς όπως θα δούμε και στη συνέχεια υπάρχει περίπτωση να διαφέρει ο χρόνος που τα περιουσιακά στοιχεία περιέρχονται στους κληρονόμους (π.χ. επιδικία, προσύμφωνο κ.α.).

Το θέμα του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης ρυθμίζεται από τα άρθρα 6, 7 και 8⁴² του ΚΦΚ. Με την παράγραφο 1 του άρθρου 6 του Ν.2961/2001 θεσπίστηκε γενικός κανόνας όπου «*Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου*» υπό την προϋπόθεση να μην συντρέχουν οι εξαιρέσεις από το γενικό κανόνα που ορίζονται το άρθρο 7 και 8 του ίδιου κώδικα.

Περαιτέρω, όπως ορίζεται και από το άρθρο 1846 του ΑΚ, μόλις γίνει η «επαγωγή»⁴³ ο κληρονόμος αποκτά αυτοδίκαια την κληρονομιά. Επαγωγή είναι η μεταβίβαση της κτήσης της κληρονομιάς στον κληρονόμο, αμέσως μετά το θάνατό του, η οποία επέρχεται αυτοδίκαια χωρίς να απαιτείται οποιαδήποτε ενέργεια, ανεξάρτητα από το αν έλαβε γνώση ο κληρονόμος γι' αυτή και το περιεχόμενό της⁴⁴.

Σε περίπτωση που κάποιο πρόσωπο κηρύχθηκε άφαντο, σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 6 του Ν.2961/01, «*η φορολογική υποχρέωση γεννιέται, κατά το χρόνο δημοσίευσης από τον τύπο της τελεσίδικης απόφασης, που κηρύσσει την αφάνεια*»

Υπάρχουν όμως περιπτώσεις, όπως προαναφέρθηκε, όπου είναι δυνατόν κληρονομαία στοιχεία να εισέλθουν στην κληρονομική μερίδα κάποιου κληρονόμου σε χρόνο μεταγενέστερο από το θάνατο του κληρονομούμενου. Επειδή ο φορολογικός νομοθέτης δεν επιθυμεί να επιβάλλει φόρο κληρονομιάς σε περιουσιακά στοιχεία, τα οποία ανεξάρτητα από την επιθυμία του κληρονόμου, δεν έχουν περιέλθει στη νομή του, για το λόγο αυτό έχει προβλέψει περιοριστικά τις περιπτώσεις που μετατίθεται ο

⁴²Το άρθρο 8 καταργήθηκε με την παρ.Α2 του Άρθρου 48 του Ν.4646/2019 και ισχύει από 1/1/2020 σύμφωνα με την παρ.37 Άρθρο 66 Ν. 4646/2019.

⁴³με την επιφύλαξη της διάταξης του άρθρου 1198 ΑΚ όπου αναφέρονται οι συνέπειες από τη μη μεταγραφική εμπράγματων δικαιωμάτων επί ακινήτων η οποία όμως οποτεδήποτε γίνει έχει αναδρομική ισχύ από το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου

⁴⁴Φωτόπουλος, Ι. (2013), *Φορολογία Κληρονομιών Δωρεών και Γονικών Παραχών*, Α' Τόμος σελ 43

χρόνος φορολογίας σε χρόνο μεταγενέστερο από το χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου.

Αυτό σημαίνει ότι ο υπόχρεος σε φόρο δεν δικαιούται να υπαχθεί σε φορολογία για το συγκεκριμένο φορολογικό στοιχείο, ούτε επαφίεται στη διακριτική του ευχέρια να επιλέξει διαφορετικό χρόνο από αυτό που ορίζει ο νόμος⁴⁵.

Σημειώνουμε ότι σύμφωνα με όσα ορίζουν οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 67 του Ν.2961/2001 (ΚΦΚ.) στην αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς αναγράφονται «..και τα περιουσιακά στοιχεία για τα οποία μετατίθεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, κατά τις διατάξεις του άρθρου 7..»

2.2.1. Περιοριστικές περιπτώσεις μετάθεσης του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης από το νόμο (άρθρο 7 Ν.2961/2001)

«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.

Από την ερμηνεία των διατάξεων διαπιστώνουμε δύο περιπτώσεις ως προς το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης:

-στην πρώτη περίπτωση που το κληρονομικό στοιχείο (για το οποίο υπάρχει αναβλητική αίρεση ή προθεσμία) επέρχεται αμέσως μετά το θάνατο του κληρονομούμενου στον κληρονόμο δηλαδή με την επαγωγή και αργότερα σε περίπτωση πλήρωσης της αίρεσης ή συμπλήρωσης της προθεσμίας το πρόσωπο αυτό θα πρέπει να υποβάλλει αίτηση για νέα εκκαθάριση σύμφωνα με το άρθρο 100⁴⁶ του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών.

-στη δεύτερη περίπτωση η επαγωγή επέρχεται μετά την πραγματοποίηση του μελλοντικού και αβέβαιου γεγονότος ή τη συμπλήρωση της προθεσμίας εκτός αν τα

⁴⁵Υπ.Οικ. 1070138/πολ.1185/18-6-1996

⁴⁶Γνωμοδότηση του ΝΣΚ 201/1976 στο ΝοΒ 1978 σελ.295 επ., και Φωτόπουλος, Ι. (2013), *Φορολογία Κληρονομιών Δωρεών και Γονικών Παροχών*, Α' Τόμος σελ 232

κληρονομικά στοιχεία περιέλθουν στη νομή του κληρονόμου πριν από την πλήρωση της αίρεσης ή την παρέλευσης της προθεσμίας οπότε ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης γεννιέται κατά το χρόνο αυτό.

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.

Για την ανωτέρω μετάθεση του χρόνου της γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης από το νόμο θα πρέπει να συντρέχουν τρεις προϋποθέσεις:

- το περιουσιακό στοιχείο να είναι επίδικο κατά το θάνατο του κληρονομούμενου,

-η επιδικία να συνεχιστεί και από τους νόμιμους κληρονόμους του,

-ο κληρονόμος ή κληροδόχος να μην απέκτησε μετά το θάνατο του κληρονομούμενου τη νομή του επίδικου περιουσιακού στοιχείου⁴⁷.

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.

Προϋποθέσεις⁴⁸ της αναβολής της περ.γ' του άρθρου 7 είναι:

-να ασκηθεί κατά του κληρονόμου ή κληροδόχου αγωγή με την οποία θα αμφισβητείται και θα καθίσταται επίδικο το δικαίωμα του κληρονόμου στην κληρονομιά και όχι συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία⁴⁹

⁴⁷Στε 1405/1989 στο Κρόμπα Γ. ο.π. σελ.11-19 και Φωτόπουλος, Ι. (2013), *Φορολογία Κληρονομιών Λωρεών και Γονικών Παροχών*, Α' Τόμος σελ 232

⁴⁸Φωτόπουλος, Ι. (2013), *Φορολογία Κληρονομιών Λωρεών και Γονικών Παροχών*, Α' Τόμος σελ 245

⁴⁹Στε 1396/2000

http://www.adjustice.gr/webcenter/portal/ste/ypiresies/nomologies?bltId=37739¢erWidth=65%25&leftWidth=0%25&npath=%2Fwebcenter%2Fportal%2Fste%2Fypiresies%2Fnomologies&rightWidth=35%25&showFooter=false&showHeader=true&_adf.ctrl-state=uzjzdem8g_29&_afLoop=7496993675958992#! (τελευταία πρόσβαση 14/02/2021)

-η νομή των κληρονομιαίων περιουσιακών στοιχείων να μην έχει περιέλθει στον κληρονόμο ή κληροδόχο.

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.

Για παράδειγμα η αγωγή για τη νόμιμη μοίρα που κατέθεσε ο γιος κληρονομούμενου κατά της δεύτερης συζύγου του πατέρα του, που με διαθήκη την εγκατέστησε ως μοναδική κληρονόμο του, δεν του γεννά οποιαδήποτε φορολογική υποχρέωση με ημερομηνία το θάνατο του κληρονομούμενου, εφόσον δεν έχει τη νομή των περιουσιακών στοιχείων που διεκδικεί με την κατατεθείσα αγωγή (περ. γ' του άρθρου 7 του ΚΦΚ). Αν επέλθει συμβιβασμός είτε εξώδικος είτε δικαστικός κατά την υπογραφή του γεννιέται, σύμφωνα με την περ. δ' του άρθρου 7 του ΚΦΔ, η φορολογική υποχρέωση του γιού ενώ η σύζυγος μπορεί να ανακαλέσει τη δήλωση ως προς τα περιουσιακά στοιχεία που επήλθε ο συμβιβασμός και να ζητήσει τυχόν επιστροφή φόρου⁵⁰.

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.

Η εφαρμογή της διάταξης αυτής προϋποθέτει, είτε ότι ο κληρονομούμενος κατέχει μόνο την ψιλή κυριότητα, είτε ότι συνέταξε διαθήκη με την οποία ξεχώρισε την επικαρπία από την ψιλή κυριότητα και κατά συνέπεια ενώ η επικαρπία φορολογείται με χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης το θάνατο του κληρονομούμενου, η φορολογία της ψιλής κυριότητας αναβάλλεται αυτοδικαίως από το νόμο και μετατίθεται κατά το χρόνο που θα συνενωθεί με την επικαρπία με οποιοδήποτε τρόπο.

Με την παρ.5 του άρθρου 16 του ΚΦΚ ορίζονται πέντε περιπτώσεις στις οποίες η ψιλή κυριότητα υπόκειται σε άμεση φορολόγηση:

⁵⁰Βλ.Στε 1036/1994 στο Φωτόπουλος, Ι. (2013), *Φορολογία Κληρονομιών Δωρεών και Γονικών Παροχών*, Α' Τόμος σελ 254.

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 αποκτήσει 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 φορολόγησης είναι ο χρόνος υποβολής της δήλωσης. Αν το αίτημα για την άμεση φορολόγηση της ψιλής κυριότητας υποβάλλεται με την εμπρόθεσμη δήλωση, χρόνος φορολογίας είναι ο οριζόμενος στα άρθρα 6, 7 και 8.»

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

Όταν ο κληρονομούμενος με τη διαθήκη του προσπορίζει περιουσιακή ωφέλεια σε πρόσωπο, χωρίς να τον καθιστά κληρονόμο του, έχουμε κληροδοσία. Το πρόσωπο που ωφελείται λέγεται κληροδόχος και το πρόσωπο που οφείλει να προσπορίσει την περιουσιακή ωφέλεια στον κληροδόχο λέγεται βεβαρημένος. Σε περίπτωση που ο διαθέτης άφησε με τη διαθήκη του κληροδοσία χωρίς να ορίσει τι παίρνει ο κληροδόχος αλλά ανέθεσε στο βεβαρημένο να το καθορίσει η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο που με δήλωση του βεβαρημένου θα εκπληρωθεί η υποχρέωση. Το ίδιο συμβαίνει και όταν ο κληρονομούμενος δεν καθόρισε το αντικείμενο της κληροδοσίας ή το σκοπό και κατέλειπε στον βεβαρημένο ή σε τρίτο να το καθορίσει. Μέχρι τότε τα κληροδοτήματα τελούν υπό αναβλητική αίρεση⁵¹.

⁵¹Φωτόπουλος, Ι. (2013), *Φορολογία Κληρονομιών Δωρεών και Γονικών Παρασχών*, Α' Τόμος σελ. 259.

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 (ΑΚ 1715).

Στο άρθρο 1715 του ΑΚ ορίζεται ότι «Ο κληρονομούμενος μπορεί με διαθήκη να υποχρεώσει τον κληρονόμο ή τον κληροδόχο σε παροχή, χωρίς να προσπορίσει σε άλλον δικαίωμα σ' αυτή την παροχή (τρόπος)». Ενόψει της δυνατότητας που έχει ο κληρονομούμενος να υποχρεώνει το κληρονόμο του ή κληροδόχο του σε παροχή ο φορολογικός νόμος προβλέπει τη μετάθεση της φορολογικής υποχρέωσης του τρίτου κατά το χρόνο της εκπλήρωσης της υποχρέωσης από το βεβαρημένο.

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

Με τη δήλωση αποποίησης αναιρείται αναδρομικά η επαγωγή της κληρονομιάς και ο κληρονόμος που αποποιήθηκε θεωρείται ότι ουδέποτε έγινε κληρονόμος.

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

Στην πράξη είναι σύνηθες να εισέρχονται στην περιουσία του κληρονομούμενου μετά το θάνατό του στοιχεία, όπως π.χ. μπορεί να είναι η εισπραξη διαφορών από αναδρομικά συντάξεων και για το λόγο αυτό έχει θεσπιστεί από το νομοθέτη η μετάθεση της γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης για τα περιουσιακά στοιχεία αυτά κατά το χρόνο που εισέρχονται στην κληρονομιά.

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.

Σημειώνουμε ότι η περίπτωση ι' του άρθρου 7 είχε καταργηθεί με την περίπτωση α' της παρ. 1 του άρθρου 25 του Ν.3842/2010 (ΦΕΚ Α' 58/23-4-2010) και σύμφωνα με την ενότητα Γ του ίδιου άρθρου του ίδιου νόμου έπαψε να ισχύει στις υποθέσεις στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιόνταν από 23/4/2010 και μέχρι 15/05/2018, όπου σύμφωνα με το άρθρο 147 του Ν.4537/2018 (ΦΕΚ Α' 84/15-05-2018) επανίσχυσε και με την παρ.1 του άρθρου 113 του ίδιου νόμου θεωρείται ουδέποτε καταργηθείσα.

Ο υπόχρεος σε φόρο δύναται, με ανέκκλητη δήλωση, που υποβάλλεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (ΔΟΥ) οποτεδήποτε πριν την καταβολή της αποζημίωσης ή την άρση της απαλλοτρίωσης, να ζητήσει την άμεση φορολόγηση του ακινήτου. Στην περίπτωση αυτή, χρόνος φορολογίας είναι ο χρόνος υποβολής της δήλωσης. Αν το αίτημα για την άμεση φορολόγηση του υπό απαλλοτρίωση ακινήτου υποβάλλεται με την εμπρόθεσμη δήλωση, χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης είναι ο οριζόμενος στο παρόν άρθρο, καθώς και στα άρθρα 6 και 8.

Σημειώνουμε ότι τα τελευταία τρία εδάφια της περίπτωση ι' του άρθρου 7 προστέθηκαν με την παρ.2 του άρθρου 113 του Ν.4537/2018 (ΦΕΚ Α' 84/15-05-2018) και σύμφωνα με το άρθρο 147 του ίδιου νόμου ισχύουν από 15/05/2018 και μετά.

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.

Με τη διάταξη του νόμου αυτή καθορίζεται υποχρέωση των κληρονόμων να καταβάλουν φόρο κληρονομιάς κάθε φορά που εισπράττονται δικαιώματα από πνευματική ιδιοκτησία ή εμπορικά σήματα ή διπλώματα ευρεσιτεχνίας ή δικαιώματα χρησιμοποίησης συγγραφικού υλικού.

Προϋποθέσεις για την αναβολή φορολογίας είναι:

- να έχει συσταθεί νόμιμο προσύμφωνο πριν από την ημερομηνία του θανάτου του κληρονομούμενου (σε περίπτωση που το προσύμφωνο αφορά ακίνητα για να είναι νόμιμο θα πρέπει να έχει συνταχθεί με συμβολαιογραφικό έγγραφο)

-με το προσύμφωνο ο κληρονομούμενος να έχει αναλάβει την υποχρέωση να μεταβιβάσει κινητό ή ακίνητο περιουσιακό στοιχείο το οποίο μέχρι το θάνατό του θα βρίσκεται στην κυριότητα του.

Σημειώνεται ότι σε περίπτωση θανάτου του εκ προσυμφώνου αγοραστή δε συντρέχει λόγος αναβολής της φορολογίας και ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης είναι ο θάνατος του κληρονομούμενου.

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.

Με τον όρο κτήματα ο φορολογικός νομοθέτης αναφέρεται σε ακίνητα και σε εμπράγματα δικαιώματα. Ο νόμος ορίζει δύο κατηγορίες ακινήτων, σε εκείνα που όσο ζούσε ο κληρονομούμενος είχαν περιέλθει στο κράτος εγκαταλειμμένα και σε εκείνα που εν ζωή του κληρονομούμενου είχαν καταληφθεί από το κράτος καθώς ανήκαν σε υπηκόους ξένων κρατών.

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.

Αφορά σε κληρονομαία ακίνητα για τα οποία απαγορεύτηκε η εκποίηση τους ή η σύσταση εμπραγμάτων δικαιωμάτων εν ζωή του κληρονομούμενου.

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.

Με τη διάταξη αυτή του νόμου δίνεται το δικαίωμα στους κληρονόμους επισφαλών απαιτήσεων να δηλώσουν και να φορολογηθούν μόνο το μέρος των απαιτήσεων που θεωρείται εισπράξιμο ενώ για το υπόλοιπο μη εισπρακτέο αναβάλλεται η φορολογική υποχρέωση, με την υποχρέωση του κληρονόμου να αποδείξει ότι το ποσό αυτό δεν ήταν δυνατόν θα εισπραχθεί και τελικά δεν εισπράχτηκε.⁵²

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

Με τη διάταξη του νόμου αυτή καθορίζεται υποχρέωση των κληρονόμων να καταβάλουν φόρο κληρονομιάς κάθε φορά που εισπράττουν δικαιώματα από πνευματική ιδιοκτησία ή εμπορικά σήματα ή διπλώματα ευρεσιτεχνίας ή δικαιώματα χρησιμοποίησης συγγραφικού υλικού

⁵²Γνωμοδότηση 481/1993 ΝΣΚ στον Κρόμπα και στο Φωτόπουλος, Ι. (2013), *Φορολογία Κληρονομιών Δωρεών και Γονικών Παροχών*, Α' Τόμος σελ 283.

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 ΑΚ

Αφορά σε κινητή περιουσία που βρίσκεται σε ξένη χώρα αλλά φορολογείται στην Ελλάδα, η διαχείριση της οποίας έχει ανατεθεί σε διαχειριστή ο οποίος λογοδοτεί στο αρμόδιο δικαστήριο της χώρας αυτής. Ο χρόνος φορολογικής υποχρέωσης γεννιέται κατά το χρόνο που δημοσιεύεται η απόφαση του αρμόδιου αλλοδαπού δικαστηρίου . με την οποία εγκρίνεται η λογοδοσία του διορισμένου διαχειριστή. Σε περίπτωση που τα κινητά περιέλθουν στην νομή των κληρονόμων πριν από την έκδοση έγκρισης της λογοδοσίας ο χρόνος γεννάται κατά το χρόνο που θα περιέλθουν στην νομή του υπόχρεου σε φόρο στην Ελλάδα.

ιη) Κατά το χρόνο λήξης της πτωχευτικής διαδικασίας, σε περίπτωση θανάτου του πτωχέσαντα. 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 άρθρο 100.

Όταν ο κληρονομούμενος έχει κηρυχθεί εν ζωή σε κατάσταση πτώχευσης η φορολογική υποχρέωση του κληρονόμου γεννιέται κατά το χρόνο λήξης της πτωχευτικής διαδικασίας. Σε περίπτωση εκποίησης κατά τη διάρκεια της πτωχευτικής διαδικασίας κινητών ή η ακινήτων περιουσιακών στοιχείων, ο σύνδικος υποχρεούται να υποβάλει δήλωση φόρου κληρονομιάς και να καταβάλλει το φόρο που αντιστοιχεί στα περιουσιακά στοιχεία που εκποιούνται. Μετά τη λήξη της πτωχευτικής διαδικασίας γίνεται εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 100 του ΚΦΚ δηλαδή νέα εκκαθάριση του φόρου με βάση τα οριστικά αποτελέσματα.

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 αντάλλαγμα, μείον το ποσό της εισφοράς».*⁵³

Αφορά πολιτικούς πρόσφυγες οι οποίοι, μετά από την 1 Ιανουαρίου 1945, εξαιτίας του εμφυλίου πολέμου κατέφυγαν στο εξωτερικό ή φυλακίστηκαν, ή εξορίστηκαν και τα ακίνητα τους περιήλθαν στο δημόσιο. Με το νόμο 1540/1985 ορίστηκε ότι τα ανωτέρω ακίνητα ή ακίνητα ίσης αξίας του Δημοσίου ή χρηματικό αντάλλαγμα ίσο με την αγοραία αξία των παραπάνω ακινήτων αποδίδεται στους δικαιούχους πολιτικούς πρόσφυγες που κατοικούν στην Ελλάδα ή επαναπατρίζονται. Σε περίπτωση θανάτου η απόδοση γίνεται στους κληρονόμους τους και για αυτούς η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο που θα τους παραχωρηθεί αποδοθεί το ακίνητο ή το αντάλλαγμα. μειωμένο κατά το ποσό της εισφοράς που καταβάλλεται σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 2 του νόμου 1540/1985⁵⁴.

2.2.2. Μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης με απόφαση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας

Πλην των ανωτέρω περιπτώσεων που παρατέθηκαν, ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης μπορούσε να μετατεθεί και με απόφαση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για όλα ή μερικά από τα περιουσιακά στοιχεία σε συγκεκριμένες περιπτώσεις που αναφέρονται στον σχετικό άρθρο 8 ΚΦΚ (όπως είναι για παράδειγμα η περίπτωση που τα αντικείμενα της κτήσης κατέστησαν επίδικα μετά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου) και η διαδικασία της παρ.2 του ιδίου άρθρου και νόμου προέβλεπε αίτηση του υπόχρεου σε φόρο, η οποία υποβάλλονταν *«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».*

Το άρθρο 8 του ΚΦΔ καταργήθηκε με την περίπτωση 2 της παρ. Α του άρθρου 48 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) και, σύμφωνα με την παρ. 37 του

⁵³Άρθρο 7, Ν.2961/2001 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

⁵⁴Ν.1540/1985

<https://www.e-nomothesia.gr/kat-allodapoi/prospfuges-politiko-asulo/nomos-1540-1985-phek-67a-10-4-1985.html> (τελευταία πρόσβαση 16/02/2021)

άρθρου 66 του ίδιου νόμου, έπαψε να ισχύει από 01/01/2020 .

2.3. ΧΡΟΝΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΑΞΙΑΣ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 9 του ΚΦΔ, προκειμένου να προσδιορίζουμε την φορολογητέα αξία των αντικειμένων της κτήσης αιτία θανάτου θα πρέπει να προσδιορισθεί ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, ο οποίος όπως προείπαμε δεν είναι πάντα ο θάνατος του κληρονομούμενου.

Στη φορολογία κληρονομιών υπάρχει η ιδιαιτερότητα ότι ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης μπορεί να είναι διαφορετικός για κάποια περιουσιακά στοιχεία που εισέρχονται στην κληρονομιά (π.χ. επίδικα) και κατά συνέπεια αυτό να επηρεάζει είτε τις αξίες των περιουσιακών στοιχείων (γιατί προσδιορίζονται σε μεταγενέστερο χρόνο), είτε το χρόνο υπολογισμού των φορολογικών κλιμάκων, είτε αλλαγή στις κατηγορίες που εντάσσονται οι κληρονόμοι, είτε να αλλάζει ο χρόνος που θα πρέπει να υποβληθεί η οικεία δήλωση.

Με την παρ.2 του άρθρου 9 του ν.2961/2001 ορίζονταν ότι κατά την απόκτηση ακινήτων ή κινητών (με εξαίρεση χρηματικά ποσά, καταθέσεις, απαιτήσεις και παροχές) σε περίπτωση υποβολής της οικείας δήλωσης φόρου κληρονομιάς (εμπρόθεσμης ή εκπρόθεσμης) μετά την πάροδο τριετίας από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, για τον υπολογισμό του φόρου λαμβάνεται υπόψη η αξία των περιουσιακών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης, εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη εκείνης του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.

Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1190/26.7.2001 ανεξάρτητα από το αν η δήλωση φόρου κληρονομιάς υποβάλλεται εκπρόθεσμα ή εμπρόθεσμα (π.χ. σε περίπτωση υποβολής δήλωσης μετά από δημοσίευση διαθήκης), για τον υπολογισμό του φόρου θα ληφθεί υπόψη η αξία των περιουσιακών στοιχείων και οι φορολογικές κλίμακες (αφορολόγητα ποσά, φορολογικοί συντελεστές, απαλλαγές, εκπτώσεις και μειώσεις του φόρου) που ισχύουν κατά το χρόνο υποβολής της φορολογικής δήλωσης. Αντίστοιχα, για τα προαναφερθέντα περιουσιακά στοιχεία, αν δεν έχει υποβληθεί η οικεία δήλωση από τον υπόχρεο σε φόρο και εκδοθεί από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ πράξη επιβολής φόρου μετά

την πάροδο τριετίας από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, για τον υπολογισμό του φόρου θα ληφθεί υπόψη η αξία των περιουσιακών στοιχείων και οι φορολογικές κλίμακες (αφορολόγητα ποσά, φορολογικοί συντελεστές, απαλλαγές, εκπτώσεις και μειώσεις του φόρου) που ισχύουν κατά το χρόνο έκδοσης της οικείας πράξης επιβολής φόρου. Επιπλέον, σύμφωνα με την ανωτέρω ΠΟΛ τα προαναφερόμενα ίσχυαν μόνο στην περίπτωση εκπρόθεσμης δήλωσης ή παράλειψης δήλωσης κάποιου ή κάποιων περιουσιακών στοιχείων και όχι στην περίπτωση που κάποιο περιουσιακό στοιχείο είχε ήδη δηλωθεί αλλά είχε δηλωθεί ανακριβώς και συνεπεία αυτού του λόγου υποβάλλονταν συμπληρωματική δήλωση.⁵⁵

Επειδή η διάταξη αυτή είχε ως αποτέλεσμα τη σημαντική μείωση των εσόδων του Δημοσίου καθώς οι φορολογούμενοι καθυστερούσαν να υποβάλουν τις φορολογικές υποχρεώσεις τους με την επιλογή από μέρους τους του ευνοϊκότερου φορολογικού καθεστώτος, από 13/12/2007 με την παρ. 3 του άρθρου 1 του Ν. 3634/2008 (ΦΕΚ Α΄ 9/29-01-2008) η παραπάνω παράγραφος καταργήθηκε, και στο εξής, για τον υπολογισμό του φόρου κληρονομιάς ακολουθείται η βασική αρχή της φορολογικής νομοθεσίας κατά την οποία οι αξίες και οι φορολογικοί συντελεστές είναι αυτοί του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, ανεξάρτητα από το χρόνο υποβολής της δήλωσης.

2.4. ΤΡΟΠΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΑΞΙΑΣ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Ο προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας στη φορολογία κληρονομιών είναι ιδιαίτερα δύσκολο εγχείρημα, λόγω της ιδιαίτερης φύσης του αντικειμένου του φόρου κληρονομιών, ο οποίος επιβάλλεται τόσο σε ακίνητα όσο και σε κινητά περιουσιακά στοιχεία, υλικά αλλά και άυλα. Προκειμένου να διευκολυνθούν οι φορολογικές αρχές να προσδιορίσουν την βάση υπολογισμού του φόρου κληρονομιών χρησιμοποιούνται «τεκμήρια» αλλά και συστήματα «αντικειμενικών αξιών».

⁵⁵Τα προαναφερθέντα εφαρμόζονται ανάλογα και στη φορολογία δωρεών και γονικών παροχών στις υποθέσεις στις οποίες η φορολογική δήλωση υποβάλλεται (μετά την πάροδο τριετίας από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης) μετά την 9/3/2001.

Με την διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του ΚΦΚ ορίζεται αρχικά ότι «ως αξία των αντικειμένων της κτήσης λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά το χρόνο γέννησης της φορολογικής υποχρέωσης η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με όσα ορίζουν οι διατάξεις στα άρθρα 10 έως και 18».

2.4.1. Προσδιορισμός φορολογητέας αξίας ακινήτων

Η αξία της γης και οι τρόποι της σωστής εκτίμησης της είναι θέμα που απασχόλησε επί μακρών την ανθρώπινη σκέψη. Από την αρχαιότητα μέχρι σήμερα εκπρόσωποι όλων των κοινωνικών και φιλοσοφικών ρευμάτων (Αριστοτέλης, Ρωμαίοι, Εκκλησιαστικοί συγγραφείς, Εμποροκράτες, Φυσιοκράτες, Κλασσικοί Μεταρρυθμιστές, Μαρξιστές) ασχολήθηκαν με την έννοια της αξίας αυτής. Ο Αριστοτέλης στα «Πολιτικά» διαχωρίζει την αξία γης σε αξία χρήσης και ανταλλακτική αξία. Ο Adam Smith (1723-1790), πατέρας της οικονομικής επιστήμης στους νεότερους χρόνους, θέλησε να βάλει μέτρο στις αξίες. Αργότερα, ο D. Ricardo (1772-1823) διατύπωσε τη θεωρία της γαιοπροσόδου και της φθίνουσας γαιοπροσόδου. Στη συνέχεια, αναπτύχθηκε από τον K. Marx (1818-1883) η θεωρία της υπεραξίας και η θέση ότι το έδαφος δεν είναι προϊόν και συνεπώς δεν έχει αξία. Παράλληλα, διατυπώθηκε η θεωρία ότι η εργασία παρέχει δικαίωμα ιδιοκτησίας, που αντικρούστηκε από τον P.J. Proudhon (1809-1865) με τη θεωρία του περί ιδιοκτησίας και με τη θέση ότι η ιδιοκτησία είναι κλοπή. Συγχρόνως η οικονομική σκέψη του J.S. Mill (1806-1873) ανέπτυξε τη θεωρία του κέρδους και της φυσικής αξίας⁵⁶.

2.4.1.1. Αγοραία αξία ακινήτων

Από την έναρξη επιβολής του φόρου κληρονομιάς στην Ελλάδα προκειμένου να προσδιορισθεί η φορολογητέα αξία των ακινήτων, που είναι αντικείμενο της κτήσης αιτία θανάτου, χρησιμοποιήθηκε η μέθοδος της «αγοραίας αξίας».

Ο ίδιος ο ΚΦΚ δεν προσδιορίζει την έννοια του όρου «αγοραία αξία». Σύμφωνα με το Ευρωπαϊκό Εκτιμητικό Πρότυπο 1 (Ε.Ε.Π.1) που έχει θεσπιστεί από

⁵⁶ <https://www.greekarchitects.gr/gr/τεχνικα-θεματα/η-σημασια-της-ακίνητης-περιουσίας-id1886> (τελευταία πρόσβαση 18/02/2021)

την TEGoVA⁵⁷ (The European Group of Valuers Associations) το 2016 η «αγοραία αξία είναι το εκτιμώμενο ποσό για το οποίο πρέπει να ανταλλάσσεται το ακίνητο, κατά την ημερομηνία αποτίμησης μεταξύ ενός πρόθυμου εκμισθωτή και ενός πρόθυμου μισθωτή με τους όρους της πραγματικής ή υποτιθέμενης μίσθωσης σύμφωνα με μια εμπορική συναλλαγή μετά από κατάλληλη εμπορική προώθηση, όπου και οι δύο ενδιαφερόμενες πλευρές είχαν ενεργήσει με γνώση, με σύνεση και χωρίς κανέναν εξαναγκασμό». Επομένως η αγοραία αξία διαμορφώνεται από την προσφορά και τη ζήτηση, σε ομαλές συνθήκες λειτουργίας της αγοράς των ακινήτων, σε μια συγκεκριμένη περιοχή .

Σήμερα οι τέσσερις επικρατέστερες μέθοδοι υπολογισμού της αγοραίας αξίας οποιουδήποτε ακινήτου είναι η μέθοδος των συγκριτικών στοιχείων, η μέθοδος του αποσβεσμένου κόστους αντικατάστασης, η μέθοδος του εισοδήματος και τέλος η υπολειμματική μέθοδο.

Στις φορολογίες κληρονομιών, δωρεών- γονικών παροχών χρησιμοποιείται η μέθοδος των συγκριτικών στοιχείων, η οποία βασίζεται σε πρόσφορα με αυτά συγκριτικά στοιχεία μεταβιβάσεων ακινήτων με επαχθή ή χαριστική αιτία. Σύμφωνα με τη διάταξη του πρώτου εδαφίου της ενότητας Α' του άρθρου 10 του ΚΦΚ λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ίδιων ή άλλων πλησιόχωρων ομοειδών ακινήτων, όπου τέτοια στοιχεία είναι η θέση του ακινήτου (κεντρικό ή όχι), το σχήμα, η αναβάθμιση της περιοχής πχ. λόγω δημιουργίας πολιτιστικών κέντρων , σχολείων γενικότερα υποδομών⁵⁸. Αν δεν υπάρχουν τέτοια συγκριτικά στοιχεία η αξία τους προσδιορίζεται με βάση κάθε πρόσφορο μέσο.

Η φορολογική αρχή, προκειμένου να διασφαλίσει την εμπιστοσύνη των φορολογουμένων με τη διοίκηση, καθιέρωσε ειδικά Βιβλία Τιμών όπου κάθε ΔΟΥ καταχωρεί τα στοιχεία των μεταβιβάσεων και στα οποία ο κάθε πολίτης μπορεί να έχει πρόσβαση⁵⁹. Σε περίπτωση αμφισβήτησης από το φορολογούμενο της αγοραίας αξίας που προσδιορίστηκε

⁵⁷<file:///C:/Users/user/Downloads/blue-book-2016.pdf> (τελευταία πρόσβαση 16/02/2021)

⁵⁸Υπ.Οικ.1035820/99/Β0013/πολ.1091/21-03-1996

⁵⁹ΠΟΛ.1038/30.1.1992

Σήμερα η μέθοδος της αγοραίας αξίας συνεχίζει να εφαρμόζεται σε δύο περιπτώσεις:

α) σε περιοχές στις οποίες ακόμη δεν έχει επεκταθεί το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων και

β) όταν ο υπόχρεος στο φόρο αμφισβητήσει με προσφυγή την «αντικειμενική αξία» ως μεγαλύτερη από την αντίστοιχη «αγοραία». Στο σημείο αυτό θα ήταν χρήσιμο να αναφερθεί ότι η επέκταση του συστήματος των αντικειμενικών αξιών στις περισσότερες πλέον περιοχές της χώρας έχει οδηγήσει στην ανυπαρξία δημιουργίας νέων συγκριτικών στοιχείων, πολύ δε περισσότερο ομοειδών, με αποτέλεσμα με την πάροδο των χρόνων να οδηγούμαστε στην αδυναμία αμφισβήτησης της αντικειμενικής αξίας⁶⁰.

Σε περίπτωση που ενώ κατά το χρόνο γέννησης της φορολογικής υποχρέωσης ισχύει το σύστημα της αγοραίας αξίας, ενώ κατά το χρόνο του ελέγχου έχει ήδη αρχίσει να εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας του ακινήτου στη συγκεκριμένη περιοχή, επειδή έχει παρατηρηθεί τις περισσότερες φορές οι τιμές της πρώτης εφαρμογής του αντικειμενικού συστήματος να είναι μικρότερες από τις αξίες που προκύπτουν με βάση τα συγκριτικά στοιχεία, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης και εμπέδωσης κλίματος εμπιστοσύνης στις σχέσεις κράτους – πολίτη, σε περίπτωση διαπίστωσης διαφοράς μεγαλύτερης του διπλάσιου, τότε κατά τον οριστικό προσδιορισμό της αξίας του ακινήτου θα λαμβάνεται ο μέσος όρος των δύο ανωτέρω τιμών, ενώ σε κάθε άλλη περίπτωση οι τιμές δε θα πρέπει να αποκλίνουν σημαντικά από τις αντικειμενικές αξίες του έτους της πρώτης εφαρμογής του συστήματος του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων.⁶¹

2.4.1.2. Αντικειμενική αξία ακινήτων

Το παλιό σύστημα της αγοραίας αξίας αντικαταστάθηκε σταδιακά με την εφαρμογή της μεθόδου του αντικειμενικού προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 41 του Ν.1249/1982. Σήμερα ο αντικειμενικός προσδιορισμός της αξίας των ακινήτων περιλαμβάνει το μεγαλύτερο

⁶⁰Φωτόπουλος, Ι. (2013), *Φορολογία Κληρονομιών Δωρεών και Γονικών Παροχών*, Α' Τόμος σελ 378.

⁶¹Βλ. Υπ. Οικ. 1062222/198/0013/ΠΟΛ 1079/27-7-2004 και ΠΟΛ 1129/8-12-2004

μέρος της χώρας. Ήδη, από το 1996, με την εφαρμογή του μικτού συστήματος υπολογισμού της αξίας των ακινήτων(με το άρθρο 10 του Ν.2386/1996 προστέθηκε άρθρο 41^α στο Ν.1249/1982) καλύπτεται ολόκληρος ο ελλαδικός χώρος καθώς στον αντικειμενικό προσδιορισμό της αξίας συμπεριελήφθησαν τα πάσης φύσεως κτίσματα (νοσοκομεία, ξενοδοχεία κ.α.) .

Η υλοποίηση του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτου κατέστη αναγκαία λύση στα συσσωρευμένα προβλήματα που δημιουργήθηκαν στη φορολογία ακινήτων, για την αποφυγή των αντιδικιών και αμφισβητήσεων που προκαλούσε η εφαρμογή της μεθόδου της αγοραίας αξίας. Ο αντικειμενικός τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων θεσπίστηκε κατά τρόπο ώστε, βάσει προκαθορισμένων, ειδικών και πρόσφορων κριτηρίων, να προκύπτει για κάθε ακίνητο μιας περιοχής ορισμένη αξία, ανταποκρινόμενη, κατά προσέγγιση, προς την αγοραία αξία αυτού.⁶² Με το πέρασμα των χρόνων η αναπροσαρμογή των αντικειμενικών αξιών φάνηκε μια ιδιαίτερα επίπονη διαδικασία για τη φορολογική διοίκηση και που φαίνεται να ενδιαφέρει τις φορολογικές αρχές, είναι η κατανομή του φορολογικού βάρους με μια σχετική κλίμακα, παρά μια απόλυτη αξία. Έτσι επινοήθηκε η ανάπτυξη ενός συμβατικού συστήματος εκτίμησης, εξαρτώμενου χαλαρά από την ουσία της αξίας, όπου η φορολογητέα βάση δε χρειάζεται να είναι σωστή παρά μόνο στις αναλογίες της⁶³.

Το κύριο χαρακτηριστικό του αντικειμενικού συστήματος είναι ότι το Δημόσιο δεσμεύεται εκ των προτέρων να μην αμφισβητήσει την προκαθορισμένη αξία των ακινήτων, στις περιπτώσεις που ο υπόχρεος σε φόρο, με βάση τη δήλωση που υποβάλλει, την αποδέχεται.

Βασικοί άξονες λειτουργίας του αντικειμενικού συστήματος είναι:

- οι προκαθορισμένες τιμές εκκίνησης,
- τα ειδικά έντυπα και

⁶²Αριθμός 4446/2015 απόφασης Ολομέλειας ΣτΕ από <https://www.taxheaven.gr/circulars/22499/ste-4446-2015> (τελευταία πρόσβαση 01/03/2021)

⁶³Ζεντέλης Π. 2015 Κεφάλαιο 9: Κτηματολόγιο, LIS και μαζικές εκτιμήσεις από https://repository.kallipos.gr/bitstream/11419/4241/3/02_chapter_9.pdf(τελ.πρόσβαση 19/02/2021)

- οι χάρτες στους οποίους απεικονίζονται οι περιοχές που ισχύει το σύστημα
- η κατάταξη των ακινήτων σε κατηγορίες.

Η αξία κάθε ακινήτου είναι το γινόμενο που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό της προκαθορισμένης τιμής εκκίνησης της αξίας των ακινήτων στη συγκεκριμένη περιοχή με καθορισμένους από πριν συντελεστές που έχουν σχέση με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του ακινήτου τα οποία ανάλογα αυξάνουν ή μειώνουν την τιμή του.

Για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων χρησιμοποιούνται ειδικά έντυπα (Φύλλα Υπολογισμού της αξίας των ακινήτων) τα οποία κατανέμονται σε τρεις διαφορετικές κατηγορίες:

- Για ακίνητα που είναι ενταγμένα σε περιοχές που έχει επεκταθεί ο αντικειμενικός προσδιορισμός και χρησιμοποιούνται σε συνδυασμό με τους χάρτες των περιοχών αυτών, τις τιμές και τις ζώνες και αφορούν στα έντυπα E1 (κατοικιών-διαμερισμάτων), E2 (επαγγελματικών χώρων), E3 (οικοπέδων), E4 (αποθηκών), E5 (χώρων στάθμευσης)
- Για ακίνητα που είναι ενταγμένα σε περιοχές που δεν έχει επεκταθεί ο αντικειμενικός προσδιορισμός και χρησιμοποιούνται σε συνδυασμό με τις τιμές εκκίνησης ανά περιοχή και αφετέρου των κτισμάτων των υπολοίπων κατηγοριών ειδικής χρήσης οι οποίες λαμβάνονται ενιαία για κάθε περιοχή της χώρας, είτε ανήκει στον αντικειμενικό προσδιορισμό είτε εκτός, σε συνδυασμό με τις τιμές του ελάχιστου κόστους οικοδομής.

Συνολικά τα έντυπα είναι εννιά και περιλαμβάνουν:

- K1 για τον υπολογισμό της αξίας κατοικίας (πλην μονοκατοικίας),
 - K2 για τον υπολογισμό της αξίας μονοκατοικίας,
 - K3 για τον υπολογισμό της αξίας επαγγελματικής στέγης
- και τα έντυπα ειδικών κτισμάτων**
- K4 για τον υπολογισμό της αξίας σταθμών αυτοκινήτων βιομηχανικών - βιοτεχνικών κτιρίων,
 - K5 για τον υπολογισμό της αξίας γεωργικών κτηνοτροφικών κτιρίων - αποθηκών,
 - K6 για τον υπολογισμό της αξίας ξενοδοχείων & γενικά τουριστικών εγκαταστάσεων, νοσηλευτηρίων, & ευαγών ιδρυμάτων

- Κ7 για τον υπολογισμό της αξίας εκπαιδευτήριων
 - Κ8 για τον υπολογισμό της αξίας αθλητικών εγκαταστάσεων
 - Κ9 για τον υπολογισμό της αξίας κτιρίων που δεν μπορούν να υπαχθούν στις κατηγορίες Κ1 έως Κ8.
- Για τον προσδιορισμό της αξίας γης εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμού χωρίς ειδικούς όρους δόμησης σε συνδυασμό με τις τιμές εκκίνησης ανά περιοχή και αφορά στο έντυπο ΑΑ-ΓΗΣ.

Η Φορολογική Διοίκηση, όπως προείπαμε, είναι υποχρεωμένη να αποδεχθεί την αξία των ακινήτων, τα οποία περιλαμβάνονται στη δήλωση του υπόχρεου σε φόρο και προσδιορίστηκαν με βάση τον αντικειμενικό προσδιορισμό, εφόσον έχουν υπολογισθεί σωστά. Αν ο υπόχρεος σε φόρο θεωρήσει την προκαθορισμένη αξία μεγαλύτερη από την αγοραία, έχει το δικαίωμα, σύμφωνα με την παράγραφο 4 της περίπτωσης Β΄ και την παράγραφο 7 της περίπτωσης Γ΄ του άρθρου 10 του Ν.2961/2001, μέσα σε προθεσμία εξήντα (60) ημερών⁶⁴, να καταθέσει προσφυγή ενώπιον του Αρμόδιου Διοικητικού Πρωτοδικείου και να ζητήσει να προσδιορισθεί εκ νέου η αξία του ακινήτου του. Από την άλλη ο νόμος της παρέχει την εξουσία στη Διοίκηση, μέσα στην προθεσμία της παραγραφής, να ελέγξει αν δηλώθηκαν σωστά τα προσδιοριστικά στοιχεία του ακινήτου ή αν έγινε εσφαλμένη εφαρμογή των διατάξεων του αντικειμενικού συστήματος όπως π.χ .από επιλογή ακατάλληλων εντύπων.

Σήμερα, μετά την οικονομική κρίση της τελευταίας δεκαετίας που βιώνει η χώρα μας, καθίσταται πιο επιτακτική από ποτέ η ανάγκη να αναπροσαρμοσθούν οι αντικειμενικές αξίες των ακινήτων, προκειμένου να μην αποκλίνουν σημαντικά από τις αγοραίες αξίες, καθώς διαπιστώνεται το φαινόμενο ότι σε πολλές περιοχές της χώρας οι αντικειμενικές αξίες να είναι κατά πολύ μεγαλύτερες από τις αγοραίες.

Με τις με αποφάσεις του ΣτΕ 2334-2337/2016 Β΄ Τμ. επταμ., 170-171/2017 επταμ., 683/2017 επταμ.2334-2337/2016 επταμ. έκρινε ότι η Διοίκηση έχει την

⁶⁴ Από 01/01/2015 εφαρμόζεται το άρθρο 63 του Ν.4174/2013 και στις φορολογίες κληρονομιών, δωρεών , γονικών παροχών που προβλέπει την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης από το φορολογούμενο, με προθεσμία τριάντα (30) ημερών.

εξουσιοδότηση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982, σε συνδυασμό με τη ρύθμιση της παραγράφου 3 του άρθρου 46 του ν. 4509/2017, για προσδιορισμό των τιμών εκκίνησης, υπό τον όρο ότι ο τρόπος καθορισμού τους θα πρέπει να εγγυάται επαρκώς ότι η φορολογούμενη αξία της ακίνητης περιουσίας είναι πραγματική και όχι πλασματική. Ειδικότερα⁶⁵ ο προσδιορισμός αυτός πρέπει να διενεργείται με βάση ενιαία (για το σύνολο των περιοχών που έχουν ενταχθεί στο σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού), διαφανή, αρκούντως ορισμένη, πρόσφορη και επιστημονικά άρτια μεθοδολογία, ώστε να παρέχονται στους βαρυνόμενους επαρκή εχέγγυα ορθού καθορισμού της φορολογούμενης αξίας των ακινήτων τους και να τηρείται από τα αρμόδια όργανα της Διοίκησης το ίσο μέτρο (γνωμοδοτικής και αποφασιστικής) κρίσης.⁶⁶ Η ειδική αυτή μέθοδος θα πρέπει να λαμβάνει υπόψη της την παρατεταμένη ύφεση της αγοράς ακινήτων ως αποτέλεσμα της οικονομικής κρίσης και της επιβάρυνσης της ακίνητης περιουσίας με νέους φόρους, από το 2010 και μετά..

Κατόπιν των ανωτέρω, το Υπουργείο Οικονομικών, προχώρησε σε αλλαγές στο άρθρο 41 του Ν.1249/1982. Με την παράγραφο 2 του άρθρου 51 του Ν.4646/2019, η οποία αντικατέστησε την παράγραφο 1Α του άρθρου 41 του ν. 1249/1982, συνίσταται Επιτροπή με σκοπό την εισήγηση προς τον Υπουργό Οικονομικών σχετικά με τη διαμόρφωση των ζωνών και των συντελεστών αυξομείωσης των τιμών εκκίνησης του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ενώ με την παράγραφο 3 του άρθρου 51 του ίδιου ως άνω νόμου, αντικαταστάθηκε η παράγραφος 1Β του άρθρου 41 του ν. 1249/1982 ως εξής «Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ανατίθεται σε πιστοποιημένους εκτιμητές, εγγεγραμμένους στο Μητρώο Πιστοποιημένων Εκτιμητών στο πεδίο των ακινήτων του Υπουργείου Οικονομικών, η σύνταξη εισήγησης για τον καθορισμό των τιμών εκκίνησης και καθορίζεται η μεθοδολογία, η τεκμηρίωση και η μορφή των εισηγήσεων, ο χρόνος ολοκλήρωσης του έργου τους και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια». Τέλος με την παρ.3 του άρθρου 51 του Ν.4646/2019 τροποποιήθηκε η παρ.1Γ του άρθρου 41 του Ν.1249/1982 με την οποία συστάθηκε Επιτροπή Ελέγχου με έργο την αξιολόγηση και τον έλεγχο των προβλεπόμενων στην

⁶⁵Κατά την έννοια των εν λόγω διατάξεων του ν. 1249/1982 και του ν. 4509/2017, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 24 παρ. 6 του ν. 2130/1993 και των άρθρων 4 και 5 του ν. 4223/2013, ερμηνευόμενων υπό το φως των διατάξεων των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος

⁶⁶<https://www.lawspot.gr/nomika-nea/oi-apofaseis-toy-ste-gia-systima-antikeimenikoy-prosdiiorismoy-tis-axias-ton-akiniton> (τελευταία πρόσβαση 22/02/2021)

απόφαση του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1B αναφορικά με τις εισηγήσεις των πιστοποιημένων εκτιμητών, την αντιμετώπιση προβλημάτων, κενών και αποκλίσεων και κάθε άλλου συναφούς θέματος, καθώς και η εισήγηση στον Υπουργό Οικονομικών για τον καθορισμό των τιμών εκκίνησης.

Με την με αριθμ. 8843 ΕΞ2020 (ΦΕΚ Β' 130/27-01-2020) αρχική και με αριθμ. 127469 ΕΞ 2020 (ΦΕΚ Β' 4128/25.09.2020) συμπληρωματική Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ανατέθηκε η σύνταξη άρτιας και τεκμηριωμένης εισήγησης, σε πιστοποιημένους εκτιμητές εγγεγραμμένους στο μητρώο Πιστοποιημένων Εκτιμητών, των τιμών εκκίνησης/τιμών ζωνών που προβλέπονται στις παρ. 1 και 2 του άρθρου 1 της με αριθμ. πρωτ. 1067780/82/ Γ0013/09.06.1994 (Β' 549) απόφασης Υπουργού Οικονομικών .

2.4.2. Προσδιορισμός αξίας απαιτήσεων

Σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 11 του Ν.2961/2001 στις απαιτήσεις που έχουν αντικείμενο φορολογίας χρηματικά ποσά σε αυτά λαμβάνονται υπόψη και οι τόκοι που οφείλονται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, ενώ στην περίπτωση που οι απαιτήσεις χαρακτηρίζονται από τον δικαιούχο της κτήσης ως εν μέρει εισπράξιμες, μέχρι την οριστικοποίηση του τίτλου βεβαίωσης του φόρου που αναλογεί σε αυτές, υποβάλλονται σε φόρο με βάση την πραγματική τους αξία.

2.4.3. Προσδιορισμός αξίας μετοχών, ομολογιών, επιχείρησης, μεριδίων

κ.λ.π.

Φορολογητέα αξία εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών, ομολογιών, ιδρυτικών και λοιπών γενικά τίτλων και εμπορικών εταιριών, δημόσιων χρεογράφων ή άλλων τέτοιας φύσεως αξιών .

Όπως προαναφέρθηκε στο κεφ. 2.1.2 μεταξύ των αντικειμένων της κληρονομιαιάς περιουσίας είναι και οι εισηγμένες στο χρηματιστήριο ή μη μετοχές, ομολογίες, ιδρυτικοί τίτλοι, συμμετοχές σε εταιρίες ή συνεταιρισμούς, ολόκληρη επιχείρηση κ.α. ο προσδιορισμός της αξίας τους γίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν.2961/2001.

Αναφορικά με τον προσδιορισμό της αξίας των μετοχών, ομολογιών, ιδρυτικών και λοιπών γενικά τίτλων και εμπορικών εταιριών, δημόσιων χρεογράφων ή άλλων τέτοιας φύσεως αξιών που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο λαμβάνεται υπόψη η αξία της προηγούμενης ημέρας του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης και ισχύει, για δηλώσεις φόρου κληρονομιών που υποβάλλονται από 28-1-2004⁶⁷. Πριν την ημερομηνία αυτή ίσχυε ότι ως αξία αυτών λαμβάνονταν ο μέσος όρος της τιμής των πωλήσεων που είχαν πραγματοποιηθεί μέσα στο τελευταίο πριν από το θάνατο του κληρονομούμενου εξάμηνο.

Σε περίπτωση που «η μεταβίβαση των περιουσιακών αυτών στοιχείων πραγματοποιείται με ιδιωτικό ή συμβολαιογραφικό έγγραφο ή με εγγραφή στο χρηματιστήριο και αν η διαφορά μεταξύ της αξίας που δηλώθηκε και της ανωτέρω αξίας υπερβαίνει το ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) της τελευταίας, υποβάλλεται συμπληρωματική δήλωση για τη διαφορά της αξίας μέσα σε δέκα (10) ημέρες από το χρόνο κατάρτισης του ιδιωτικού ή συμβολαιογραφικού εγγράφου ή της εγγραφής στο χρηματιστήριο»⁶⁸.

Η παραπάνω διάταξη αναφέρεται στις μεταβιβάσεις τέτοιων αξιών αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής, όπου η αντίστοιχη δήλωση φόρου υποβάλλεται πριν από τη μεταβιβαστική σύμβαση με συμβολαιογραφικού εγγράφου ή την εγγραφή στο Χρηματιστήριο και στις περιπτώσεις αυτές, σύμφωνα με την πολ.1022/2004, κατά την υποβολή της δήλωσης, συνυποβάλλεται φύλλο πολιτικής ή οικονομικής εφημερίδας της αντίστοιχης ημερομηνίας με υπολογισμό της αξίας ή βεβαίωση του Χρηματιστηρίου Αξιών Αθηνών περί της αξίας των μετοχών.

Φορολογητέα αξία ολόκληρης επιχείρησης, μερίδων ή μεριδίων και μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής

Επειδή ο προσδιορισμός της αγοραίας αξίας των κληρονομαίων μετοχών ή εταιρικών μεριδίων ή συμμετοχής σε εταιρίες μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο είναι ένα ιδιαίτερα δύσκολο εγχείρημα που εμπεριέχει την παρέμβαση της αξιολογικής

⁶⁷άρθ. 35 παρ. 3 του Ν. 3220/2004

⁶⁸Δεύτερο εδάφιο της παρ.1 του άρθρου 12 του Ν.2961/2001.

κρίσης και εκτίμησης των φορολογικών οργάνων⁶⁹ αλλά και επειδή τα τελευταία χρόνια έγινε ακόμη πιο επιτακτική η ανάγκη να υπάρξουν αντικειμενικά κριτήρια για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, για το λόγο αυτό η φορολογική Διοίκηση οδηγήθηκε στη θέσπιση διατάξεων για τον τεκμαρτό προσδιορισμό της αξίας αυτών.

Με τη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 12 του Ν. 3091/2002 (ΦΕΚ 330Α'/24-12-2002) δόθηκε η εξουσιοδότηση στον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών να καθορίζει με απόφασή του τον τρόπο υπολογισμού της φορολογητέας αξίας (α) των μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο μετοχών και (β) ολόκληρης της επιχείρησης, μερίδων ή μεριδίων και ποσοστών συμμετοχής που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής. Σε εκτέλεση της πιο πάνω εξουσιοδοτικής διάταξης εκδόθηκε η πιο πάνω ΠΟΛ. 1055/2003, με την οποία καθιερώθηκε πλέον και στη φορολογία κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών αντικειμενικός τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας αυτών, όπως προβλέπονται στις παραγράφους 3, 4 και 5 της ενότητας Β' του άρθρου 10 του Ν.2961/2001 (π.χ. δυνατότητα αμφισβήτησης της αντικειμενικής αξίας με την άσκηση προσφυγής ή δυνατότητα διόρθωσης της αξίας ή των στοιχείων που προσδιορίζουν αυτή, χωρίς την επιβολή προσθέτου φόρου, μέσα σε προθεσμία είκοσι (20) ημερών από την υποβολή της οικείας δήλωσης)⁷⁰

Η Πολ.1055/21-04-2003 εφαρμόζεται στις υποθέσεις:

- στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από την 24η Δεκεμβρίου 2002 (ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου 3091/2002 στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως) και μεταγενέστερα,
- σε όλες τις υποθέσεις στις οποίες η οικεία δήλωση υποβάλλεται μετά τις 21-04-2003 ανεξάρτητα από το χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης και
- σε όλες τις παλαιές υποθέσεις οι οποίες εκκρεμούσαν προς έλεγχο και δεν είχε εκδοθεί η πράξη επιβολής φόρου μέχρι τις 21-4-2003 εφόσον ο υπόχρεος σε φόρο υπέβαλλε

⁶⁹Φωτόπουλος, Ι. (2013), *Φορολογία Κληρονομιών Δωρεών και Γονικών Παροχών*, Α' Τόμος σελ 586.

⁷⁰Αρ.Πρωτ.: 1068130/449/0013/18-07-2003 ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ,Σ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ, ΤΜΗΜΑ Α με θέμα: «Οδηγίες για την εφαρμογή της απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών 1031583/253/Α0013/1-4-2003/ΠΟΛ.1055/1.4.2003

ανέκκλητο αίτημα, μέσα σε προθεσμία δέκα (10) ημερών από την πρόσκλησή του από τη Διοίκηση για υπαγωγή του στις διατάξεις της πολ.1055/2003.⁷¹

Η φορολογητέα αξία εξευρίσκεται, σύμφωνα με την πολ.1055/2003 ως κάτωθι:

- i. ολόκληρης επιχείρησης, που τηρεί βιβλία Α' και Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή δεν τηρεί βιβλία, αν στην αξία των ιδανικών κεφαλαίων προστεθεί η διαφορά μεταξύ της αξίας των παγίων κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης και της αξίας αυτών κατά το χρόνο απόκτησης τους και η αξία των λοιπών στοιχείων του ενεργητικού της (αποθεμάτων, εμπορευμάτων) και αφαιρεθεί η αξία των στοιχείων του παθητικού (απαιτήσεων).
- ii. ολόκληρης επιχείρησης, που τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., αν στην αξία των ιδανικών κεφαλαίων προστεθεί: α) η διαφορά μεταξύ της αξίας των παγίων κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης και της αξίας αυτών κατά το χρόνο απόκτησης τους και β) τα ίδια κεφάλαια της επιχείρησης.
- iii. ατομικής επιχείρησης κατά τα οριζόμενα πιο πάνω στα κεφάλαια Α και Β, χωρίς υπολογισμό της αξίας των ακινήτων και των αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης, έστω κι αν αυτά είναι ενταγμένα στην οικονομική εκμετάλλευση της.
- iv. εταιρικών μερίδων ή μεριδίων ή ποσοστών συμμετοχής σε επιχείρηση, αν η αξία που προκύπτει κατά τα οριζόμενα πιο πάνω στα κεφάλαια Α, Β και Γ, πολλαπλασιαστεί με το μεταβιβαζόμενο ποσοστό συμμετοχής.
- v. μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών, αν από τα ίδια κεφάλαια της εταιρίας, που υπάρχουν την προηγούμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία γεννιέται η φορολογική υποχρέωση, προσαυξηθούν με την απόδοση των ιδίων κεφαλαίων των πέντε (5) τελευταίων διαχειριστικών περιόδων πριν από τη μεταβίβαση. Στο αποτέλεσμα που προκύπτει προστίθεται η υφιστάμενη διαφορά μεταξύ της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας, όπως αυτή προσδιορίζεται κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, και της εμφανιζόμενης στα βιβλία αξίας κτήσης αυτών, αν η δεύτερη είναι μικρότερη της πρώτης. Το αποτέλεσμα αυτό, διαιρούμενο δια του αριθμού των υφιστάμενων, κατά την προηγούμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία γεννιέται η φορολογική υποχρέωση, μετοχών αποτελεί τη φορολογητέα αξία αυτών.

⁷¹Πολ.1069/25-05-2010

Η ανάλυση περαιτέρω των όρων καθώς και πρόσθετες διευκρινήσεις για την εφαρμογή της πολ.1055/2003 έχουν δοθεί και στις πολ.1127/2003,1069/2010 και το με αρ.πρωτ.1068130/449/0013/18.7.2003 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών.

2.4.4. Προσδιορισμός αξίας επίπλων και λοιπών κινητών

Σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 13 του Ν.2961/2001 ο προσδιορισμός της αξίας των κινητών που περιλαμβάνονται στην κληρονομιά γίνεται με κάθε αποδεικτικό μέσο.

Το άρθρο 1820 του ΑΚ ορίζει ότι ο σύζυγος που επιζεί και καλείται ως κληρονόμος, στην εξ αδιαθέτου διαδοχή, ανεξάρτητα από την τάξη που καλείται, παίρνει ως εξαιρέτο τα έπιπλα, σκεύη, ενδύματα και άλλα τέτοια οικιακά αντικείμενα που τα χρησιμοποιούσαν είτε μόνος εκείνος που επιζεί είτε και οι δύο σύζυγοι. Αν όμως υπάρχουν τέκνα του συζύγου που πέθανε, λαμβάνονται υπόψη οι ανάγκες και αυτών, εφόσον το επιβάλλουν οι ειδικές περιστάσεις για λόγους επιείκειας.

Η αξία της οικοσκευής ανέρχεται σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 13 του Ν.2961/2001 στο 1/30 της αξίας των κληρονομιαίων κτισμάτων. Οι συλλογές γραμματοσήμων, νομισμάτων και γενικά έργων τέχνης και τα κοσμήματα δεν περιλαμβάνονται στην έννοια της οικοσκευής.

2.4.5. Προσδιορισμός αξίας επικαρπίας

Στα αντικείμενα της κτήσης αιτία θανάτου δεν ανήκει μόνο η πλήρης κυριότητα ακινήτων αλλά και άλλα εμπράγματα δικαιώματα όπως είναι η επικαρπία και η ψιλή κυριότητα, η οίκηση, αλλά και διαφορετικού περιεχομένου προσωπικές και πραγματικές δουλείες. Φορολογικά η επικαρπία εξομοιώνεται με τη χρήση και την οίκηση.

Σε περίπτωση διαχωρισμού της από την κυριότητα φορολογείται άμεσα. Ανάλογα με τη μορφή που θα τη συναντήσουμε έχει διαφορετικό τρόπο ο προσδιορισμός της αξίας της.

Η πιο συνηθισμένη μορφή που τη συναντάμε είναι σε ισόβια ή αόριστη επικαρπία και προκειμένου να προσδιοριστεί η αξία της λαμβάνεται ποσοστό επί της

αξίας της πλήρους κυριότητας το οποίο έχει σχέση με την ηλικία του επικαρπωτή και υπολογίζεται :

στα 8/10 αν ο επικαρπωτής δεν έχει υπερβεί το 20^ο έτος της ηλικίας του,

στα 7/10 αν ο επικαρπωτής έχει υπερβεί το 20^ο έτος της ηλικίας του,

στα 6/10 αν ο επικαρπωτής έχει υπερβεί το 30^ο έτος της ηλικίας του,

στα 5/10 αν ο επικαρπωτής έχει υπερβεί το 40^ο έτος της ηλικίας του,

στα 4/10 αν ο επικαρπωτής έχει υπερβεί το 50^ο έτος της ηλικίας του,

στα 3/10 αν ο επικαρπωτής έχει υπερβεί το 60^ο έτος της ηλικίας του,

στα 2/10 αν ο επικαρπωτής έχει υπερβεί το 70^ο έτος της ηλικίας του,

στο 1/10 αν ο επικαρπωτής έχει υπερβεί το 80^ο έτος της ηλικίας του

Σε επικαρπία ορισμένου χρόνου λαμβάνουμε ποσοστό 1/20 της αξίας της πλήρους κυριότητας για κάθε έτος διάρκειας.

Όταν η επικαρπία συνίσταται σε πολλά πρόσωπα, σε περίπτωση που παύει με το θάνατο και του τελευταίου ο υπολογισμός της εξαρτάται από την ηλικία του νεότερου, ενώ όταν παύει με το θάνατο οποιουδήποτε έρθει πρώτος τότε, ο υπολογισμός της εξαρτάται από την ηλικία του μεγαλύτερου.

Τέλος σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 15 του ν.2961/2001 ορίζεται ότι στη *διαδοχική επικαρπία κάθε δικαιούχος αυτής υπόκειται σε φόρο, κατά το χρόνο που η επικαρπία περιέρχεται σε αυτόν.*

Σε περίπτωση παραίτησης του επικαρπωτή υπέρ του ψιλού κυρίου μέσα σε ένα εξάμηνο από τότε που έχει περιέλθει σε αυτόν η αιτία θανάτου επικαρπία, η αξία της επικαρπίας δεν φορολογείται, με την προϋπόθεση ότι ο ψιλός κύριος είναι το Δημόσιο ο Δήμος Κοινότητα ή νομικό πρόσωπο κοινωφελούς χαρακτήρα.

Τα δικαιώματα της δουλείας επί οικοπέδου ή αγροτεμαχίου καθώς και του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης επιφάνειας κοινόκτητου ασκεπούς κτίσματος ή δώματος ή πυλωτής της οικοδομής ή κοινόκτητου ακάλυπτου οικοπέδου ή αγροτεμαχίου φορολογούνται με ποσοστό 15% επί της αξίας της πλήρους κυριότητας ίσης επιφάνειας οικοπέδου ή αγροτεμαχίου. Αν όμως η δουλεία συνίσταται επί

κτίσματος ή το δικαίωμα της αποκλειστικής χρήσης επί κοινόκτητου κτίσματος (κύριας, βοηθητικής ή ειδικής χρήσης) τότε η αξία τους είναι η αξία που αντιστοιχεί στην πλήρη κυριότητα του κτίσματος δηλαδή την αξία που προκύπτει με βάση την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος προσδιορισμού της αξίας τους.

2.4.6. Προσδιορισμός αξίας ψιλής κυριότητας

Η ψιλή κυριότητα είναι το εμπράγματο δικαίωμα που απομένει όταν με σύμβαση πώλησης, δωρεάς, γονικής παροχής ή με διαθήκη ή χρησικτησία αφαιρεθεί από την πλήρη κυριότητα η επικαρπία.⁷² Ο ψιλός κύριος διατηρεί την κυριότητα, ενώ ο επικαρπωτής έχει περιορισμένη εξουσία πάνω στο πράγμα (χρήση και κάρπωση) και μεταβιβάζεται από τον κύριο χωρίς την έγκριση του επικαρπωτή ενώ δεν συμβαίνει το αντίθετο.

Η ψιλή κυριότητα, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 16 του Ν.2961/2001, υποβάλλεται σε φόρο κατά το χρόνο της συνένωσής της με την επικαρπία, εκτός αν ο ψιλός κύριος, με δήλωση που θα υποβάλλει στον προϊστάμενο της αρμόδιας οικονομικής υπηρεσίας,⁷³ ζητήσει την άμεση φορολόγηση της ψιλής κυριότητας οποτεδήποτε. Στην περίπτωση αυτή ο χρόνος φορολογίας της ψιλής κυριότητας γεννάται κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης. Από τις 23/04/2010 και μετά⁷⁴, αν ο κληρονόμος υπέβαλε το αίτημα για την άμεση φορολόγηση της ψιλής κυριότητας, στην εμπρόθεσμη υποβαλλόμενη δήλωση φόρου κληρονομιάς, τότε ο χρόνος φορολογίας είναι ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης και όχι ο χρόνος υποβολής της δήλωσης και η αξία της εξευρίσκεται αν από την αξία της πλήρους κυριότητας αφαιρέσουμε την αξία της επικαρπίας κατά το χρόνο αυτό.

Επιπλέον του ανωτέρω λόγου, η ψιλή κυριότητα υποβάλλεται σε φόρο και σε άλλες τέσσερις περιπτώσεις:

⁷²<https://www.lawspot.gr/nomikes-plirofories/voithitika-kemena/psili-kyriotita-epikarpia> (τελευταία πρόσβαση 13/03/2021)

⁷³ Παρ.5 περ.δ' του άρθρου 16 του Ν.2961/2001

⁷⁴ Με την παρ. 4 του άρθρου 25 του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ Α' 58/23-4-2010) αντικαταστάθηκαν οι περιπτώσεις δ' και ε' της παρ. 5 του άρθρου 16 και σύμφωνα με την ενότητα Γ του ίδιου άρθρου του ίδιου νόμου ισχύουν στις υποθέσεις στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από 23/4/2010 και μετά. Στην περίπτωση δ' η λέξη "αποκτήσει" αντικατέστησε τη λέξη "εξαγοράσει" και περιλαμβάνει πλέον όλες τις πράξεις

- αν η ψιλή κυριότητα περιέλθει σε αυτόν που έχει ήδη την επικαρπία από άλλο τίτλο,
- όταν η ψιλή κυριότητα περιέλθει σε άλλο κληρονόμο ή κληροδόχο λόγω αποποίησης του από αυτόν που έχει από ιδιαίτερο τίτλο την επικαρπία,
- όταν η ψιλή κυριότητα μεταβιβαστεί με αντάλλαγμα,
- σε περίπτωση που ο ψιλός κύριος αποκτήσει την ενάσκηση του δικαιώματος της επικαρπίας.

Αν η ψιλή κυριότητα μεταβιβαστεί πριν την συνένωσή της με την επικαρπία δεν οφείλεται φόρος για τη μεταβίβαση αυτή. Κατά τη συνένωση της επικαρπίας με την ψιλή κυριότητα οφείλεται φόρος, ο οποίος υπολογίζεται στην αξία της πλήρους κυριότητας, με βάση τη συγγένεια του τελευταίου με τον αρχικό κληρονομούμενο, εκτός αν το ποσό του φόρου που θα οφείλονταν με βάση τη συγγενική σχέση του πρώτου ψιλού κυρίου με τον κληρονομούμενο είναι μεγαλύτερο, οπότε οφείλεται ο μεγαλύτερος φόρος. Τα ανωτέρω ισχύουν και σε περίπτωση διανομής κληρονομιών ακινήτων αλλά και σε ανταλλαγή εφόσον διατηρούνται τα ίδια δικαιώματα επικαρπωτή και ψιλού κυρίου.⁷⁵

Προκειμένου να υπάρξει αναβολή φορολογίας σε ψιλή κυριότητα κινητών πραγμάτων ισχύουν τα ανωτέρω με τις κάτωθι προϋποθέσεις:

- οι μετοχές, ομολογίες και γενικά τίτλοι κινητών αξιών θα πρέπει, μέσα στην προθεσμία που ορίζει ο νόμος για την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης, να έχουν κατατεθεί σε τράπεζα ή άλλο πιστωτικό ίδρυμα, με την επιφύλαξη των δικαιωμάτων του επικαρπωτή,
- να δοθεί ασφάλεια για τις απαιτήσεις ίση με το ποσό του φόρου που αντιστοιχεί στην αξία της πλήρους κυριότητας.

2.5. ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ

Οι απαλλαγές που προβλέπονται από τον Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών περιέχονται στις διατάξεις των άρθρων 25, 26 και 27 ενώ, με στο άρθρο 122, έχουν συγκεντρωθεί απαλλαγές παλιών νόμων που διατηρήθηκαν σε ισχύ. Μεγάλες αλλαγές

⁷⁵Παρ.3 άρθρου 16 του Ν.2961/2001.

στις απαλλαγές έφερε ο Ν.3842/2010 με τον οποίο καταργήθηκαν ή τροποποιήθηκαν πολλές από τις απαλλαγές του άρθρου 25 και 26.

Οι απαλλαγές που θεσπίζει ο νόμος άλλες φορές συνδέονται με το υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο και άλλες με το αντικείμενο της κληρονομιάς ή κληροδοσίας ενώ μπορεί να είναι ολικές, δηλαδή να προβλέπουν απαλλαγή του συνόλου της κληρονομιάς ή μερικές, όταν απαλλάσσονται μόνο μερικά αντικείμενα της κληρονομιάς ή ποσοστό τους.⁷⁶

2.5.1.Απαλλαγές που συνδέονται με το υποκείμενο του φόρου

Σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 25 του Ν.2961/2001 απαλλάσσεται από το φόρο κληρονομιάς το Δημόσιο (το οποίο μπορεί να καταστεί εξ αδιαθέτου κληρονόμος στην έκτη τάξη ή κληρονόμος εκ διαθήκης), και οι λογαριασμοί που δημιουργούνται υπέρ του Δημοσίου (όπως για παράδειγμα είναι ο λογαριασμός για την απόσβεση του δημόσιου χρέους της χώρας) και σύμφωνα με την περίπτωση δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 25 του Ν.2961/2001, οι αλλοδαποί με τον όρο της αμοιβαιότητας, εφόσον προβλέπεται απαλλαγή τους από το φόρο κληρονομιάς με διεθνείς συμβάσεις.

Στις υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε από την 1/1/2005 και μετά, απαλλάσσεται του φόρου, η κληρονομιά η οποία περιέρχεται σε σύζυγο, τέκνα, γονείς ή αδέρφια στρατιωτικού που απεβίωσε κατά τη διάρκεια της υπηρεσίας, σε εκτέλεση υπηρεσίας και εξαιτίας αυτής.⁷⁷

2.5.2.Απαλλαγές που συνδέονται με το αντικείμενο του φόρου

Στις απαλλαγές που σχετίζονται με το αντικείμενο του φόρου ανήκει η κτήση πλοίων, μετοχών ή μεριδίων ημεδαπών ή αλλοδαπών εταιρειών πλοιοκτητριών πλοίων ολικής χωρητικότητας, εφόσον είναι πάνω από χιλίους πεντακόσιους (1.500) κόρους.

Από το φόρο κληρονομιάς απαλλάσσεται η χρηματική κατάθεση σε κοινό

⁷⁶Φωτόπουλος, Ι. (2013), *Φορολογία Κληρονομιών Λωρεών και Γονικών Παρασχών*, Α' Τόμος σελ 934.

⁷⁷Σύμφωνα με την περίπτωση η' της παρ. 2 του άρθρου 25 η οποία προστέθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 25 του Ν. 3610/2007 (ΦΕΚ Α' 258/22-11-2007) και σύμφωνα με την παρ. 2 του ίδιου άρθρου του ίδιου νόμου ισχύει στις υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε από την 1/1/2005 και μετά.

λογαριασμό δύο ή περισσότερων συνδικαιούχων (CompteJoint, JointAccount) κατά τις διατάξεις του Ν.5638/1932, εφόσον έχει τεθεί ο πρόσθετος όρος ότι με το θάνατο οποιουδήποτε συνδικαιούχου η χρηματική κατάθεση σε τράπεζα περιέρχεται αυτοδίκαια στους λοιπούς μέχρι τον τελευταίο απ' αυτούς. Η ίδια απαλλαγή ισχύει και στους προθεσμιακούς λογαριασμούς ή λογαριασμούς ταμιευτηρίου με προειδοποίηση ή σε κατάθεση κοινού λογαριασμού σε συνάλλαγμα, πάντα όμως εφόσον έχει τεθεί ο παραπάνω πρόσθετος όρος.

Η κινητή (ενσώματη ή ασώματη) περιουσία Έλληνα υπηκόου απαλλάσσεται του φόρου κληρονομιάς με την προϋπόθεση να μην ανήκει στα κινητά εκείνα στοιχεία που, κατά το αμάχητο τεκμήριο της παραγράφου 2 του άρθρου 3του ΚΦΚ, θεωρούνται ότι βρίσκονται στην Ελλάδα και ο κληρονομούμενος να κατοικούσε στο εξωτερικό για τουλάχιστον δέκα συνεχή έτη πριν από την ημερομηνία του θανάτου του.⁷⁸ Στην απαλλαγή αυτή δεν ανήκουν οι κινητές περιουσίες των δημοσίων υπαλλήλων, στρατιωτικών αλλά και υπαλλήλων επιχειρήσεων που εδρεύουν στην Ελλάδα, όταν τα πρόσωπα αυτά εξαιτίας της ιδιότητάς τους αυτής εγκαταστάθηκαν μόνιμα στην αλλοδαπή.

2.5.3. Μερικές απαλλαγές από το φόρο κληρονομιάς

Με την περίπτωση στ' της παρ. 2 του άρθρου 25 του Ν.2961/2001⁷⁹ ορίζεται ότι τα περιουσιακά στοιχεία που είχαν περιέλθει στον κληρονομούμενο αίτια δωρεάς ή γονικής παροχής από τους γονείς αυτού και κληρονομούνται από αυτούς απαλλάσσονται του φόρου.

Απαλλαγή προβλέπεται με την περίπτωση ζ' της παρ. 2 του άρθρου 25 του ίδιου ως άνω νόμου για την απόκτηση περιουσίας συνολικού ποσού 400.000€ ανά δικαιούχο, όταν δικαιούχος της κτήσης είναι η σύζυγο, με έγγαμη συμβίωση πέντε τουλάχιστον ετών και τα ανήλικα τέκνα. Η εν λόγω απαλλαγή θεσπίστηκε για πρώτη φορά με το Ν.3091/2002, ίσχυε για θανάτους από 01/01/2003 και προέβλεπε αφορολόγητο ποσό

⁷⁸Η απαλλαγή αυτή προβλέπεται από την περ.ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 25 του ΚΦΚ η οποία με την παρ. 8 του άρθρου 25 του Ν.3842/2010 (ΦΕΚ Α' 58/23-4-2010) καταργήθηκε στις υποθέσεις στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιόταν από 23/4/2010 και μετά και επανήλθε σε ισχύ σύμφωνα με την παρ. 1β του άρθρου 23 του Ν. 3943/2011 (ΦΕΚ Α' 66/31-3-2011) από την κατάργησή της.

⁷⁹ Προστέθηκε με την παρ. 4 του άρθρου 12 του Ν. 3091/2002 (ΦΕΚ Α' 330/24-12-2002) και σύμφωνα με το άρθρο 30 του ίδιου νόμου ισχύει από 1/1/2003 και μετά.

300.000€ το οποίο συνέτρεχε παράλληλα με το αφορολόγητο ποσό που προέβλεπε η πρώτη κλίμακα της Α' κατηγορίας. Με την παρ. 7 του άρθρου 1 του Ν. 3815/2010 (ΦΕΚ Α' 5/26-01-2010) τροποποιήθηκε η περίπτωση στ' της παρ. 2 του άρθρου 25⁸⁰ του Ν.2961/2001, για κτήσεις περιουσίας αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής, στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από 8/01/2010. Το αφορολόγητο ποσό των 300.000€ αναπροσαρμόσθηκε στα 400.000€ ενώ, το υπόλοιπο εναπομείναν ποσό της κληρονομιάς, δεν υπόκειται στο αφορολόγητο κλιμάκιο 150.000€ της πρώτης κλίμακας.

2.5.4. Απαλλαγή πρώτης κατοικίας από το φόρο κληρονομιάς

Απαλλάσσεται από το φόρο κληρονομιάς, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 26 του Ν.2961/2001⁸¹, η σύζυγος ή το τέκνο του κληρονομούμενου που αποκτά αιτία θανάτου κατοικία, μέχρι του ποσού των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για κάθε ανήλικο ή άγαμο κληρονόμο ή κληροδόχο και μέχρι διακοσίων πενήντα χιλιάδων (250.000) ευρώ για κάθε έγγαμο και διαζευγμένο ή χήρο ή άγαμο γονέα, που έχουν την επιμέλεια των τέκνων τους⁸², ή οικόπεδο (οικοδομήσιμο και μέσα σε εγκεκριμένο ρυμοτομικό σχέδιο), μέχρι πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ για κάθε ανήλικο ή άγαμο κληρονόμο ή κληροδόχο και μέχρι εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ για κάθε έγγαμο και διαζευγμένο ή χήρο ή άγαμο γονέα, που έχουν την επιμέλεια των τέκνων τους⁸³, κατά πλήρη κυριότητα, εξ ολοκλήρου ή κατά ποσοστό εξ αδιαιρέτου εφόσον «δεν έχουν δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή επικαρπίας ή οίκησης σε κατοικία ή ιδανικό μερίδιο κατοικίας που πληροί τις

⁸⁰ Προστέθηκε με την παρ. 4 του άρθρου 12 του Ν. 3091/2002 (ΦΕΚ Α' 330/24-12-2002) και σύμφωνα με το άρθρο 30 του ίδιου νόμου ισχύει από 1/1/2003 και μετά.

⁸¹ Η τελευταία τροποποίηση της παρ. 1 της ενότητας Α του άρθρου 26 όπου προβλέπετε η απαλλαγή έγινε με την παρ. 10 του άρθρου 25 του Ν.3842/2010 (ΦΕΚ Α' 58/23-4-2010) και σύμφωνα με την ενότητα Γ του ίδιου άρθρου του ίδιου νόμου ισχύει στις υποθέσεις στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από 23/4/2010 και μετά.

⁸² Το ποσό αυτό προσαυξάνεται κατά είκοσι πέντε χιλιάδες (25.000) 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, εφόσον στον δικαιούχο κληρονόμο ή κληροδόχο περιέρχεται μία μόνο κατοικία εξ ολοκλήρου και κατά πλήρη κυριότητα και όχι ποσοστό εξ αδιαιρέτου. Στο ποσό της απαλλαγής περιλαμβάνεται και η αξία μιας θέσης στάθμευσης αυτοκινήτου και ενός αποθηκευτικού χώρου, για επιφάνεια εκάστου έως είκοσι (20) τ.μ., εφόσον βρίσκονται στο ίδιο ακίνητο και αποκτώνται ταυτόχρονα.

⁸³ Το ποσό αυτό προσαυξάνεται κατά δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ για καθένα από τα δύο πρώτα τέκνα αυτών και κατά δεκαπέντε χιλιάδες (15.000) ευρώ για το τρίτο και καθένα από τα επόμενα τέκνα τους, εφόσον στον δικαιούχο κληρονόμο ή κληροδόχο περιέρχεται ένα μόνο οικόπεδο εξ ολοκλήρου και κατά πλήρη κυριότητα και όχι ποσοστό εξ αδιαιρέτου.

στεγαστικές ανάγκες της οικογένειάς του 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 δημοτικό ή κοινοτικό διαμέρισμα με πληθυσμό άνω των τριών χιλιάδων (3.000) κατοίκων. Οι στεγαστικές ανάγκες θεωρείται ότι καλύπτονται, αν το συνολικό εμβαδόν των ανωτέρω ακινήτων και των λοιπών αντίστοιχων κληρονομιαίων ακινήτων είναι εβδομήντα (70) τ.μ., προσαυξανόμενα 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, των οποίων την επιμέλεια έχει ο δικαιούχος».

Το δικαίωμα της απαλλαγής από το φόρο 1ης κατοικίας παρέχεται μόνο μια φορά και δεν απαλλάσσονταν αρχικά⁸⁴, ο κληρονόμος ή ο κληροδόχος σε περίπτωση που είχε τύχει απαλλαγής από το φόρο κληρονομιάς ή μεταβίβασης ή γονικής παροχής. Με την παρ. 1 του άρθρου 10 του Ν. 3091/2002 (ΦΕΚ Α΄ 330/24-12-2002 από 01/01/2003 τροποποιήθηκε η παρ.3 της ενότητας Α΄ του άρθρου 26 του Ν.2961/2001 και έκτοτε δόθηκε η δυνατότητα, και στη φορολογία κληρονομιών, «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. Με το νέο νόμο, στην περίπτωση που ο κληρονόμος⁸⁵ 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.

⁸⁴Παρ.3 της ενότητας Α΄ του άρθρου 26 του Ν.2961/2001

⁸⁵Με την παρ. 11 του άρθρου 25 του Ν.3842/2010 η οποία ισχύει στις υποθέσεις στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από 23/4/2010 και μετά, (ενότητα Γ του ίδιου άρθρου του ίδιου νόμου) προστέθηκε τελευταίο εδάφιο της παρ. 3 της ενότητας Α του άρθρου 26, σύμφωνα με το οποίο οι προϋποθέσεις με τις οποίες παρέχεται απαλλαγή στον κληρονόμο ή κληροδόχο, παρέχονται και στην περίπτωση που ο σύζυγος ή οποιοδήποτε από τα ανήλικα τέκνα έχουν ήδη τύχει της απαλλαγής σε άλλο ακίνητο

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)»⁸⁶.

Το αίτημα για την απαλλαγή διατυπώνεται ρητά στην εμπρόθεσμη δήλωση που υποβάλλεται με ρητή μνεία, η οποία περιλαμβάνεται και στην πράξη αποδοχή κληρονομιάς, ότι η κατοικία ή το οικόπεδο δεν θα μεταβιβαστεί ή επιβαρυνθεί με εμπράγματο δικαίωμα, πλην της υποθήκης, για μια πενταετία.

Αν η κατοικία ή το οικόπεδο, που έχει τύχει απαλλαγής από το φόρο, μεταβιβαστεί πριν την παρέλευση πενταετίας ή αν συσταθεί οποιοδήποτε εμπράγματο δικαίωμα, πλην υποθήκης, ο κληρονόμος έχει υποχρέωση να υποβάλλει πριν τη μεταβίβαση ή τη σύσταση του εμπράγματος δικαιώματος και να καταβάλει εφάπαξ το φόρο κληρονομιάς που αντιστοιχεί στην αξία του ακινήτου κατά το χρόνο της μεταβίβασης ή στο τίμημα που έχει δηλωθεί αν αυτό είναι μεγαλύτερο, εκτός αν ο φόρος που αντιστοιχούσε κατά το χρόνο της αιτία θανάτου κτήσης ήταν μεγαλύτερος οπότε και οφείλεται ο μεγαλύτερος φόρος.

Επειδή ο θεσμός της απαλλαγής πρώτης κατοικίας εξυπηρετεί διαχρονικά κοινωνικούς σκοπούς, έχει υποστεί αλλεπάλληλες τροποποιήσεις, ανάλογα με τις οικονομικές -συνθήκες και τις πολιτικές αντιλήψεις που κάθε φορά επικρατούν, που αφορούν κυρίως στα ανώτατα ποσά της παρεχόμενης απαλλαγής ή στις προϋποθέσεις χορήγησής της.

Συνοπτικά οι αλλαγές που ίσχυσαν από την εφαρμογή του Ν.2961/2001 μέχρι σήμερα παραθέτονται στον παρακάτω πίνακα:

⁸⁶Πολ.1039/04-03-2003

ΠΙΝΑΚΑΣ 1 : Διαχρονική εξέλιξη ανώτατων ορίων στην απαλλαγή Α΄ κατοικίας

| ΑΝΩΤΑΤΑ ΟΡΙΑ ΣΤΗΝ ΑΠΑΛΛΑΓΗ Α΄ ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ | | | | | | | | | |
|---|-----------------------|-----------------------|-----------|---|--|-----------------------|-----------|---|--|
| Νόμος | ΠΕΡΙΟΔΟΣ ΙΣΧΥΟΣ | ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟ ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ | | | | ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟ ΟΙΚΟΠΕΔΟΥ | | | |
| | | ΑΓΑΜΟΥ | ΕΓΓΑΜΟΥ | ΠΡΟΣΘΕΤΟ ΑΦΟΡ/ΤΟ ΠΑ ΚΑΘΕ ΕΝΑ ΑΠΟ ΤΑ ΔΥΟ ΠΡΩΤΑ ΤΕΚΝΑ | ΠΡΟΣΘΕΤΟ ΑΦΟΡ/ΤΟ ΠΑ ΚΑΘΕ ΤΕΚΝΟ ΑΠΟ ΤΟ ΤΡΙΤΟ ΚΑΙ ΜΕΤΑ | ΑΓΑΜΟΥ | ΕΓΓΑΜΟΥ | ΠΡΟΣΘΕΤΟ ΑΦΟΡ/ΤΟ ΠΑ ΚΑΘΕ ΕΝΑ ΑΠΟ ΤΑ ΔΥΟ ΠΡΩΤΑ ΑΝΗΛΙΚΑ ΤΕΚΝΑ | ΠΡΟΣΘΕΤΟ ΑΦΟΡ/ΤΟ ΠΑ ΚΑΘΕ ΑΝΗΛΙΚΟ ΤΕΚΝΟ ΑΠΟ ΤΟ ΤΡΙΤΟ ΚΑΙ ΜΕΤΑ |
| N.2961/2001 | 09/03/2001-31/12/2002 | 42.000 € | 53.000 € | 21.000 € | 23.000 € | - | - | - | - |
| N.3091/2002 | 01/01/2003-31/12/2005 | 65.000 € | 100.000 € | 20.000 € | 30.000 € | 30.000 € | 55.000 € | 8.000 € | 10.000 € |
| N.3427/2005 | 01/01/2006-28/02/2007 | 75.000 € | 115.000 € | 23.000 € | 35.000 € | 35.000 € | 64.000 € | 10.000 € | 12.000 € |
| N.3554/2007 | 01/03/2007-12/12/2007 | 90.000 € | 138.000 € | 28.000 € | 42.000 € | 42.000 € | 77.000 € | 12.000 € | 14.500 € |
| N.3634/2008 | 13/12/2007-22/04/2010 | 200τμ* | | | 25τμ** | *** | | | **** |
| N.3842/2010 | 23/04/2010-ΣΗΜΕΡΑ | 200.000 € | 250.000 € | 25.000 € | 30.000 € | 50.000 € | 100.000 € | 10.000 € | 15.000 € |

* παρέχονταν πλήρη απαλλαγή για κατοικία μέχρι 200τμ ανεξαρτήτου φορολογικής αξίας

**παρέχονταν πλήρη απαλλαγή για επιπλέον 25τμ κατοικίας, ανεξαρτήτου αξίας για κάθε ένα από το τρίτο και επόμενα ανήλικα τέκνα των οποίων έχει την επιμέλεια.

***παρέχονταν πλήρη απαλλαγή για τμήμα οικοπέδου που αναλογεί σε εμβαδό μελλοντικού κτίσματος μέχρι 200τμ κατοικίας, ανεξαρτήτου αξίας

****παρέχονταν πλήρη απαλλαγή για επιπλέον τμήμα οικοπέδου που αναλογεί σε εμβαδό μελλοντικού κτίσματος μέχρι 25τμ κατοικίας, ανεξαρτήτου αξίας για κάθε ένα από το τρίτο και επόμενα ανήλικα τέκνα των οποίων έχει την επιμέλεια.

Αξίζει να σημειωθεί ότι η απαλλαγή από το φόρο κληρονομιών για την πρώτη κατοικία, όπως προέκυψε από την πρώτη εφαρμογή της, αναφέρονταν σε κληρονόμους ή κληροδόχους, χωρίς αναφορά στην υπηκοότητά τους. Με την παρ. 10 του άρθρου 25 του Ν.3842/2010 ορίστηκε ρητά ότι δικαιούχοι της απαλλαγής είναι οι Έλληνες και οι πολίτες κρατών μελών της ΕΕ με την απαραίτητη προϋπόθεση να κατοικούν μόνιμα στην Ελλάδα. Τέλος, στους δικαιούχους της απαλλαγής από το φόρο για την αιτία θανάτου απόκτηση πρώτης κατοικίας προστέθηκαν, από 07/06/2017 και μετά, οι υπήκοοι των χωρών του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (Ε.Ο.Χ.)⁸⁷, ύστερα από την καταδικαστική σε βάρος της Ελλάδας απόφαση του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου (Δ.Ε.Ε.) με την προϋπόθεση να είναι μόνιμοι κάτοικοι Ελλάδας.

⁸⁷ Με το άρθρο 14 του Ν.4474/2017 (ΦΕΚ Α΄ 80/07-06-2017)

2.5.5.Απαλλαγές που καταργήθηκαν με το Ν.3842/2010

Από τη δημοσίευση του Ν.3842/2010 στις υποθέσεις στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από 23/04/2010 και μετά, καταργήθηκαν οι απαλλαγές του φόρου κληρονομιάς⁸⁸ με δικαιούχους της κτήσης τους δήμους, τις κοινότητες, τους ιερούς ναούς και μονές, το ιερό κοινό του Πανάγιου Τάφου, η Ιερή Μονή του όρους Σινά, η Ορθόδοξη Εκκλησία της Αλβανίας και τα ΝΠΔΔ, τις νομαρχιακές αυτοδιοικήσεις, τα ιδρύματα και λοιπά νομικά πρόσωπα των άρθρων 73 και 74, τις αμιγείς επιχειρήσεις⁸⁹ καθώς και τα δημοτικά και κοινοτικά ιδρύματα και τα λοιπά δημοτικά και κοινοτικά νομικά πρόσωπα, τους συνδέσμους δήμων και κοινοτήτων, τις αποκλειστικά αμιγείς δημοτικές ή κοινοτικές επιχειρήσεις, την Κεντρική Ένωση Δήμων και Κοινοτήτων της Ελλάδας, τις τοπικές ενώσεις δήμων και κοινοτήτων, τις δημοτικές και κοινοτικές εταιρίες λαϊκής βάσης για την πρώτη διετία της λειτουργίας τους, τις δημοτικές ή κοινοτικές επιχειρήσεις συνεταιριστικού χαρακτήρα για την πρώτη πενταετία της λειτουργίας τους, τις ανώνυμες εταιρίες που συνιστώνται από οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης και τοπικές ενώσεις δήμων και κοινοτήτων με συνεταιρισμούς, τα πολιτικά κόμματα, που έχουν νόμιμα συσταθεί στην Ελλάδα και είναι αναγνωρισμένα από τον Κανονισμό της Βουλής, τα αθλητικά σωματεία⁹⁰, τα ολυμπιακά, εθνικά, δημοτικά και κοινοτικά γυμναστήρια, τα ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα ως και τα δημόσια νοσηλευτικά ιδρύματα στα οποία εγκαθίστανται και λειτουργούν εκπαιδευτικά παραρτήματα για την εκπλήρωση του σκοπού τους.

Επιπλέον από 23/4/2010 καταργήθηκαν⁹¹ απαλλαγές του φόρου που προβλέπονταν από τις διατάξεις των περιπτώσεων β' και της παραγράφου 2 του άρθρου 25 του Ν.2961/2001 που αφορούν στην κτήση ομολογιών λαχειοφόρων εσωτερικών δανείων οικονομικής ανάπτυξης και στην κληρονομιά των προσώπων, που απεβίωσαν κατά την πτώση του αεροπλάνου C-130 της πολεμικής αεροπορίας στις 5/2/1991.

⁸⁸Οι παραπάνω απαλλαγές προβλέπονταν στις περιπτώσεις α', β', γ', ε', στ' και ζ' της παρ. 1 του άρθρου 25 του Ν.2961/2001

⁸⁹των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 1 του άρθρου 75 του Π.Δ.30/1996 (ΦΕΚ 21 Α')

⁹⁰του άρθρου 47 του Ν. 75/1975 (ΦΕΚ138Α')

⁹¹Σύμφωνα με την περίπτωση α' της παρ. 8 του άρθρου 25 του Ν.3842/2010 (ΦΕΚ Α' 58/23-4-2010) και σύμφωνα με την ενότητα Γ του ίδιου άρθρου του ίδιου νόμου έπαγαν να ισχύουν στις υποθέσεις στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από 23/4/2010 και μετά

Με την παρ. 9 του άρθρου 25 του Ν.3842/2010 (ΦΕΚ Α΄ 58/23-4-2010) προστέθηκε παρ. 3 στο άρθρο 25 σύμφωνα με την οποία, στις υποθέσεις στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από 23/4/2010 και μετά, μία κατηγορία προσώπων π.χ. ΝΠΔΔ, δήμοι και κοινότητες, νομαρχιακές αυτοδιοικήσεις, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα, ιδρύματα, ιεροί ναοί κ.λ.π. διατήρησαν την ευνοϊκή τους μεταχείριση και πλέον φορολογούνται αυτοτελώς με πάγιο συντελεστή φόρου 0,5%. Από 01/08/2017⁹² στους δικαιούχους μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικών προσώπων, που φορολογούνται με τον ευνοϊκό φορολογικό συντελεστή 0,5%, περιλαμβάνονται πλέον και τα αντίστοιχα νομικά πρόσωπα που είναι εγκατεστημένα σε άλλα κράτη-μέλη της ΕΕ, καθώς και του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (Ε.Ο.Χ.) που φορολογούνται στην Ελλάδα, ύστερα από καταδικαστική σε βάρος της Ελλάδας απόφαση του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου (Δ.Ε.Ε.), η οποία εκδόθηκε επί προσφυγής που ασκήθηκε κατά της Ελληνικής Δημοκρατίας από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή⁹³.

Με την διάταξη της ενότητας Β΄ του άρθρου 25 του Ν.3842/2010 όλες οι απαλλαγές και μειώσεις από το φόρο κληρονομιών και δωρεών που δεν περιλαμβάνονται στα άρθρα 25 και 43 του Ν.2961/2001 και τροποποιήθηκαν με τον παρόντα νόμο καταργήθηκαν από 23/04/2010. Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του νόμου *«με τη ρύθμιση της ενότητας Β, ρητά ορίζεται ότι οποιαδήποτε άλλη τυχόν απαλλαγή έχει θεσπιστεί μέχρι σήμερα με ειδικό νόμο και υφίσταται, παύει πλέον να υφίσταται και τούτο γιατί, δυστυχώς έχουν θεσπιστεί φορολογικές απαλλαγές με μη φορολογικούς νόμους, με αποτέλεσμα να είναι σχεδόν αδύνατο να καταγραφούν και να μνημονευθούν όλες.»*

⁹²με το άρθρο 15 του Ν.4484/2017 (ΦΕΚ Α΄ 110/1-8-2017) αντικαταστάθηκε η περίπτωση Β της παρ.3 του άρθρου 25 και σύμφωνα με το άρθρο 85 του ίδιου νόμου ισχύει από 1/8/2017 και μετά.

⁹³σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του Ν.4484/2017 (υπόθεση C-98/16).

2.5.5.1. Γεωργικές απαλλαγές

Οι γεωργικές και κτηνοτροφικές εκτάσεις απαλλάχθηκαν από το φόρο κληρονομιάς για πρώτη φορά σε ευρεία έκταση με το νόμο 814/1978. Έκτοτε υπέστησαν πολλές τροποποιήσεις οι οποίες κωδικοποιήθηκαν με το Ν.2961/2001.⁹⁴

Οι γεωργικές απαλλαγές του φόρου κληρονομιάς, περιλαμβάνονταν στις διατάξεις των ενότητων Β', Γ' και Δ'⁹⁵ του άρθρου 26 του Ν.2961/2001, όπου και καταργήθηκαν με την παρ.13 άρθρου 25 Ν.3842/2010 (ΦΕΚ Α 58/23.4.2010) σε υποθέσεις με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης από 22/04/2010 και μετά.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 της ενότητας Β' του άρθρου 26 του Ν.2961/2001 όπως τροποποιήθηκε με την παρ.1 άρθρ.9 Ν.3220/2004 (ΦΕΚ Α 15/28.1.2004) και ισχύει από 28/1/2004 μέχρι 22/04/2010,⁹⁶ παρέχονταν πλήρης απαλλαγή⁹⁷ στις αιτία θανάτου κτήσεις γεωργικής ή κτηνοτροφικής έκτασης μαζί με τις εγκαταστάσεις που βρίσκονται πάνω σε αυτήν και εξυπηρετούν αποκλειστικά την εκμετάλλευσή της με την προϋπόθεση οι κληρονόμοι ή κληροδόχοι να ήταν τέκνα, σύζυγος, γονείς, αδελφοί ή εγγόνια του κληρονομούμενου, να ασχολούνται προσωπικά και κατά κύριο επάγγελμα στη γεωργία ή κτηνοτροφία, και η έκταση που κληρονομούνταν με τις εγκαταστάσεις που βρίσκονται πάνω σε αυτή να ήταν κατάλληλη για γεωργική ή κτηνοτροφική εκμετάλλευση και να αποδεικνύονταν αυτό με βεβαίωση της αρμόδιας υπηρεσίας του Υπουργείου Γεωργίας.

Επιπλέον οι κληρονόμοι ή κληροδόχοι αναλάμβαναν την υποχρέωση να χρησιμοποιούν αδιάλειπτα την έκταση στην οποία χορηγήθηκε η γεωργική απαλλαγή για δεκαπέντε (15) συναπτά έτη από την κτήση της, αποκλειστικά για γεωργική ή κτηνοτροφική εκμετάλλευση και να μην τη μεταβιβάσουν αν προηγούμενα δεν καταβάλλουν το φόρο που αντιστοιχούσε στην επιμεριστικά αναλογούσα αξία της

⁹⁴Φωτόπουλος, Ι. (2013), *Φορολογία Κληρονομιών Δωρεών και Γονικών Παροχών*, Α' Τόμος σελ 1086.

⁹⁵ ενώ με την ενότητα Ε' του ιδίου ως άνω άρθρου του Κώδικα, καθορίστηκαν πρόσθετες προϋποθέσεις νεοεισερχόμενων νέων αγροτών

⁹⁶Σύμφωνα με το άρθρο 56 του Ν.3220/2004

⁹⁷Πριν από την ημερομηνία αυτή ο νόμος έθετε όρια τόσο ως προς την έκταση των στρεμμάτων που μπορούσαν να τύχουν απαλλαγής, όσο και ως προς την μέση στρεμματική αξία.

έκτασης αυτής. Ο φόρος υπολογίζονταν με τις φορολογικές κλίμακες του χρόνου που έτυχε ο κληρονόμος ή κληροδόχος της απαλλαγής στη μεγαλύτερη αξία (αγοραία ή αντικειμενική) μεταξύ του χρόνου κτήσης της απαλλαγής και του χρόνου .

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 της ενότητας Γ΄ του άρθρου 26 του Ν.2961/2001, οι οποίες όπως προείπαμε ίσχυσαν μέχρι 22/04/2010, ορίζονταν πρόσθετο αφορολόγητο στη μερίδα των κληρονόμων ή κληροδόχων της Α΄ και Β΄ κατηγορίας προσώπων του άρθρου 29§1 του ΚΦΚ ίσο με το τριπλάσιο εκείνου που προβλέπονταν με την παράγραφο 2 του ανωτέρω άρθρου του Κώδικα εφόσον συνέτρεχαν αθροιστικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- η αξίας της κληρονομική μερίδα ή κληροδοσία αποτελούνταν κατά το ήμισυ τουλάχιστον, από γεωργικά ή κτηνοτροφικά περιουσιακά στοιχεία,⁹⁸
- ο κληρονομούμενος ήταν κατά κύριο επάγγελμα αγρότης
- ο κληρονόμος είναι ανήλικος ή ήταν κατά κύριο επάγγελμα αγρότης
- η περιουσία περιέρχονταν σε κατιόντες ή ανιόντες ή σύζυγο του κληρονομούμενου.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 της ενότητας Γ΄ του άρθρου 26 του ν.2961/2001, προκειμένου για νέους αγρότες κατά την έννοια του ν.2520/1997 παρέχονταν, με τις ανωτέρω προϋποθέσεις, πρόσθετο αφορολόγητο ίσο με το τετραπλάσιο αφορολόγητο ποσό. Οι διατάξεις όμως αυτές ήταν μεταβατικής ισχύος και έληξαν στις 31/08/2004 χωρίς να ανανεωθούν.

Τέλος με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 της ενότητας Δ΄ του Ν.2961/2001 προβλέπονταν ειδικότερες απαλλαγές γεωργοκτηνοτροφικών εκτάσεων σε περιπτώσεις κτήσεων κατ΄ ιδανικά μερίδια και μεταβίβασής αυτών εντός του έτους, κατά πλήρη κυριότητα ή κατ΄ επικαρπία ή αποδοχής με συμβολαιογραφικό έγγραφο της αποκλειστικής χρήσης διάρκειας 10 ετών, σε έναν από τους συνιδιοκτήτες που είχαν την ιδιότητα του αγρότη. Από την άλλη ειδικότερες απαλλαγές προβλέπονταν και σε περιπτώσεις αγροτών που διέθεταν το Πράσινο Πιστοποιητικό του Ν.2520/1997

⁹⁸Με συνυπολογισμό και όλων των προγενέστερων δωρεών, γονικών παροχών και προικίων που συστάθηκαν από τον κληρονομούμενο προς τον κληρονόμο ή κληροδόχο,

εφόσον αυτοί θα ενέτασσαν την ενιαία βιώσιμη εκμετάλλευσή τους σε λειτουργούσα αποτελεσματικά Ομάδα Παραγωγών ή Αγροτικό Συνεταιρισμό με την προϋπόθεση της δεκαετούς συνεχόμενης λειτουργίας της.

2.6. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 του Ν.2961/2001 *«Το υπόλοιπο της κληρονομικής μερίδας που μένει μετά τις εκπτώσεις των άρθρων 21 έως και 27 υποβάλλεται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με βάση το άρθρο 29.»*

Με το άρθρο 29 του Ν.2961/2001 ορίζονται οι κατηγορίες στις οποίες κατατάσσονται οι κληρονόμοι – κληροδόχοι ανάλογα με τη συγγένειά τους με τον κληρονομούμενο και οι κατηγορίες φορολογικών κλιμάκων με διαφορετικά αφορολόγητα όρια και συντελεστές φόρου.

Η φορολογία κληρονομιών στην Ελλάδα στηρίχθηκε, από το έτος 1919, στο προοδευτικό σύστημα φορολόγησης ανάλογα με την αξία της κληρονομικής μερίδας (και όχι στο σύνολο της κληρονομιάς) και τη συγγενική σχέση των κληρονόμων – κληροδόχων με τον κληρονομούμενο. Εξαιρέση στα παραπάνω αποτέλεσε η φορολόγηση των εταιρικών συμμετοχών (μετοχές, εταιρικά μερίδια κ.τ.λ.), που περιέρχονταν στους κληρονόμους-κληροδόχους της Α΄ και Β΄ κατηγορίας οι οποίες, για το διάστημα από 01/01/2003 μέχρι 25/01/2010, εφόσον ο υπόχρεος σε φόρο κληρονόμος ή κληροδόχος το επιθυμούσε, φορολογούνταν με πάγιους συντελεστές φόρου⁹⁹ και το διάστημα ισχύος του Ν.3638/2008, όπου για πρώτη φορά στις περιουσίες που περιέρχονταν σε συγγενής που υπάγονταν στην Α΄ και Β΄ κατηγορία των φορολογικών κλιμάκων, ανάλογα με τη φύση των περιουσιακών στοιχείων (ακίνητα, κινητά, μετοχές κ.τ.λ.), υπάγονταν στον αντίστοιχο πάγιο συντελεστή φόρου.

⁹⁹Με το άρθρο 11§1 του Ν.3091/2002 προστέθηκε παράγραφος 7 στο άρθρο 29 του Ν.2961/01 .

2.6.1.Ισχύον τρόπος υπολογισμού του φόρου από 23/04/2010 ως σήμερα

Το άρθρο 29 του Ν.2961/2001 που ορίζει την κατάταξη φορολογουμένων και τις φορολογικές κλίμακες στη φορολογία κληρονομιών, μετά την τελευταία τροποποίησή του, με την παράγραφο 14 του άρθρου 25 του Ν.3842/2010 (ΦΕΚ Α΄ 58/23-4-2010) έχει παραμείνει σταθερό και ισχύει από την ψήφιση του ως άνω νόμου στις 23/4/2010 έως και σήμερα.

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 29 του Ν.2961/2001, οι δικαιούχοι της κτήσης αιτία θανάτου κατατάσσονται σε τρεις κατηγορίες.

Στην πρώτη (Α΄) κατηγορία ανήκουν:

- ο/η επιζών/ούσα σύζυγος του κληρονομούμενου καθώς και το πρόσωπο με το οποίο ο κληρονομούμενος είχε συνάψει σύμφωνο συμβίωσης¹⁰⁰ το οποίο λύθηκε με το θάνατο του/ης και η συμβίωση είχε διαρκέσει για δύο τουλάχιστον έτη.
- Οι κατιόντες πρώτου βαθμού στους οποίους περιλαμβάνονται τα τέκνα από νόμιμο γάμο, τα τέκνα χωρίς γάμο έναντι της μητέρας, τα αναγνωρισθέντα εκούσια ή δικαστικά έναντι του πατέρα, νομιμοποιηθέντα με επιγενόμενο γάμο ή δικαστικά έναντι και των δύο γονέων.
- οι κατιόντες εξ αίματος δεύτερου βαθμού, στους οποίους ανήκουν τα εγγόνια του κληρονομούμενου
- οι ανιόντες εξ αίματος πρώτου βαθμού, στους οποίους ανήκουν οι γονείς του κληρονομούμενου.

Στη δεύτερη (Β΄) κατηγορία ανήκουν:

- οι κατιόντες εξ αίματος τρίτου και επόμενων βαθμών στους οποίους ανήκουν τα δισέγγονα ή τρισέγγονα του κληρονομούμενου
- οι ανιόντες εξ αίματος δεύτερου και επόμενων βαθμών στους οποίους ανήκουν οι παππούδες/γιαγιάδες και οι προπαππούδες/προγιαγιάδες του κληρονομούμενου
- τα εκούσια ή δικαστικά αναγνωρισθέντα τέκνα έναντι των ανιόντων του πατέρα που τα αναγνώρισε
- οι κατιόντες του αναγνωρισθέντος έναντι του αναγνωρίσαντος και των ανιόντων αυτού

¹⁰⁰Κατά τις διατάξεις του Ν.3719/2008

- οι αδελφοί (αμφιθαλείς ή ετεροθαλείς),
- οι συγγενείς εξ αίματος τρίτου βαθμού εκ πλαγίου (όπως είναι τα ανίψια από παιδί αδερφού)
- οι πατριοί και οι μητριές,
- τα τέκνα από προηγούμενο γάμο του συζύγου,
- τα τέκνα εξ αγχιστείας (γαμπροί - νύφες)
- οι ανιόντες εξ αγχιστείας (πεθεροί - πεθερές).

Στην τρίτη (Γ') κατηγορία ανήκουν:

- 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'εξαιρέση, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί, για τον υπολογισμό του φόρου, να μην λάβει υπόψη το βαθμό συγγένειας που προκύπτει από την υιοθεσία, αν διαπιστώσει ότι αυτή έγινε για να καταστρατηγηθούν οι διατάξεις του παρόντος.

Σε περιπτώσεις σχολάζουσας κληρονομίας, ο φόρος υπολογίζεται στο σύνολο της αξίας της, με βάση τους συντελεστές της Γ' κατηγορίας του άρθρου αυτού, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 101 για νέα εκκαθάριση του φόρου.

Στην καθαρή αξία της κληρονομικής μερίδας κάθε κληρονόμου – κληροδόχου, μετά την αφαίρεση των εκπτώσεων¹⁰¹ που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 21 έως και 27 του Ν.2961/2001, αθροίζονται οι προγενέστερες γονικές παροχές και οι δωρεές (στις οποίες δεν υπολογίζεται τα απαλλασσόμενα ποσά), εφόσον η φορολογική υποχρέωση γι' αυτές γεννήθηκε σε χρόνο που το δικαίωμα του δημοσίου δεν έχει παραγραφεί¹⁰². Η αξία της κληρονομικής μερίδας που προκύπτει, υπάγεται στην οικεία φορολογική κλίμακα, προκειμένου να υπολογισθεί ο αναλογούν φόρος. Από το φόρο που θα προκύψει αφαιρείται ο φόρος

¹⁰¹Σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν.2961/01

¹⁰²Σύμφωνα με το άρθρο 4 του Ν.2961/2001

που αναλογεί κατά το χρόνο του συνυπολογισμού¹⁰³, ο οποίος υπολογίζεται και για τις γονικές παροχές και προίκες, σαν αυτές να είχαν φορολογηθεί ως δωρεές, ο φόρος που αποδεδειγμένα βεβαιώθηκε και καταβλήθηκε στο εξωτερικό (άρθρο 32 του Ν.2961/2001) αλλά και οι εκπτώσεις διαφόρων ποσών που προκύπτουν με βάση αντίστοιχες διατάξεις του ΚΦΚ.

Οι φορολογικές κλίμακες ανά κατηγορία έχουν ως ακολούθως:

**ΠΙΝΑΚΑΣ 2: Φορολογική κλίμακα Α' κατηγορίας παρ.2 άρθρο 29, Ν.2961/2001
(από 23/4/2010-σήμερα)**

| ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Α | | | | |
|-------------|-------------|-----------------|----------------------|----------------|
| Κλιμάκια | Συντελεστής | Φόρος Κλιμακίου | Συν. Αξία Περιουσίας | Αναλογών Φόρος |
| 150.000€ | 0% | 0 | 150.000€ | 0 |
| 150.000€ | 1% | 1.500€ | 300.000€ | 1.500€ |
| 300.000€ | 5% | 15.000€ | 600.000€ | 16.500€ |
| Υπερβάλλον | 10% | | | |

Σημειώνουμε ότι για τον επιζώντα σύζυγο (που έχει συμπληρώσει 5 έτη γάμου) και τα ανήλικα τέκνα του ισχύει ειδικό αφορολόγητο φόρο κληρονομιάς 400.000 ευρώ (δεν ισχύει το πρώτο αφορολόγητο κλιμάκιο της κλίμακας της ίδιας αυτής παραγράφου και περιορίζονται αντίστοιχα τα επόμενα κλιμάκια)

**ΠΙΝΑΚΑΣ 3: Φορολογική κλίμακα Β' κατηγορίας παρ.2 άρθρο 29, Ν.2961/2001
(από 23/4/2010-σήμερα)**

| ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Β' | | | | |
|--------------|-------------|-----------------|----------------------|----------------|
| Κλιμάκια | Συντελεστής | Φόρος Κλιμακίου | Συν. Αξία Περιουσίας | Αναλογών Φόρος |
| 30.000€ | 0% | 0 | 30.000€ | 0 |
| 70.000€ | 5% | 3.500€ | 100.000€ | 3.500€ |
| 200.000€ | 10% | 20.000€ | 300.000€ | 23.500€ |
| Υπερβάλλον | 20% | | | |

¹⁰³Σύμφωνα με το άρθρο 31 του Ν.2961/2001

ΠΙΝΑΚΑΣ 4: Φορολογική κλίμακα Γ΄ κατηγορίας παρ.2 άρθρο 29, Ν.2961/2001
(από 23/4/2010-σήμερα)

| ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Γ΄ | | | | |
|--------------|-------------|-----------------|----------------------|----------------|
| Κλίμακια | Συντελεστής | Φόρος Κλιμακίου | Συν. Αξία Περιουσίας | Αναλογών Φόρος |
| 6.000€ | 0% | 0 | 6.000€ | 0 |
| 66.000€ | 20% | 13.200€ | 72.000€ | 13.200€ |
| 195.000€ | 30% | 58.500€ | 267.000€ | 71.700€ |
| Υπερβάλλον | 40% | | | |

Σύμφωνα με την παρ.3 του άρθρου 29 του Ν.2961/2001, όταν ο κληρονόμος ή κληροδόχος έχει αναπηρία κατά ποσοστό 67% και άνω, ο φόρος που αναλογεί σύμφωνα με τις προηγούμενες παραγράφους μειώνεται κατά ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) ενώ με την παράγραφο 4 του ίδιου ως άνω άρθρου ορίζεται ότι, όταν στο ίδιο πρόσωπο συντρέχουν οι προϋποθέσεις μείωσης του φόρου, έκπτωσης και απαλλαγής, που προβλέπονται από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου και της ενότητας Α του άρθρου 26, οφείλεται ο μικρότερος φόρος που προκύπτει από την εφαρμογή των διατάξεων αυτών. Αυτό πρακτικά σημαίνει ότι αν ο κληρονόμος με ποσοστό αναπηρίας 67% δικαιούται και απαλλαγή λόγω απόκτησης Α΄ κατοικίας, τότε δεν θα υπολογιστούν και οι δύο μειώσεις, αλλά μόνο αυτή που θα έχει σαν αποτέλεσμα την πληρωμή του μικρότερου φόρου.

Σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 29 του Ν.2961/2001 δεν υπόκεινται σε κάποια από τις ανωτέρω φορολογικές κλίμακες, αλλά φορολογούνται αυτοτελώς, με συντελεστή 0,5%, τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 25 του Ν.2961/2001 (ΝΠΔΔ, δήμοι, ιεροί ναοί κ.τ.λ.) .

Αυτοτελώς φορολογούνται και τα δικαιώματα μεταλλειοκτησίας και αυτά που απορρέουν από άδεια μεταλλευτικών ερευνών, σύμφωνα με την παράγραφο 6 του ίδιου ως άνω άρθρου του ΚΦΔ και ο φόρος υπολογίζεται σε πεντακόσια (500) ευρώ ανά

τετραγωνικό χιλιόμετρο ή κλάσμα αυτού επί της εκτάσεως του μεταλλείου ή του χώρου της άδειας μεταλλευτικών ερευνών

2.6.2. Προϊσχύουσες διατάξεις για τον τρόπο υπολογισμού του φόρου

Το άρθρο 29 του ΚΦΚ που ορίζει τον τρόπο υπολογισμού του φόρου έχει υποστεί πολλές και ριζικές αλλαγές από την έναρξη ισχύος του Ν.2961/2001. Η τελευταία τροποποίησή του έχει επέλθει με το Ν.3842/2010, όπου από τις 23/04/2010 μέχρι και σήμερα, για διάστημα πάνω από μια δεκαετία έμεινε σταθερό.

Με την παρούσα μελέτη θα αναφερθούμε στις κύριες τροποποιήσεις του άρθρου 29 του Ν.2961/2001 από 01/01/2004 και μετά, καθώς το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξης, σε υποθέσεις για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε πριν την 31η Δεκεμβρίου 2003, έχει παραγραφεί¹⁰⁴.

2.6.2.1. Κατάταξη υπόχρεων σε κατηγορίες, αφορολόγητα ποσά και συντελεστές φορολογίας

Η κατάταξη των υπόχρεων σε φόρο δεν διαφοροποιούνταν με βάση τις προϊσχύουσες διατάξεις. Η μοναδική διαφορά εντοπίζεται στο ότι τα πρόσωπα που είχαν συνάψει σύμφωνο συμβίωσης με τον κληρονομούμενο κατά τις διατάξεις του ν. 3719/2008 δεν συμπεριλαμβάνονταν στην Α' κατηγορία φορολογικών κλιμάκων σε περιπτώσεις κτήσεων αιτία θανάτου με χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης πριν από τις 23/04/2010, καθώς η εξίσωση αυτών των προσώπων με νόμιμους συζύγους, κατά τη φορολογία κληρονομιών, έγινε με την παρ. 14 του άρθρου 25 του Ν.3842/2010 (ΦΕΚ Α' 58/23-4-2010).

Τα αφορολόγητα ποσά και οι κλίμακες ανά κατηγορία διαμορφώνονταν για το διάστημα από 01/03/2003 μέχρι 31/12/2005¹⁰⁵:

για την Α' κατηγορία αφορολόγητο 20.000€, συντελεστής φόρου πρώτου κλιμακίου 5% για φορολογητέα περιουσία από 20.001€ μέχρι 40.000€, συντελεστής

¹⁰⁴η παρ.5 του άρθρου 102 του Ν.2961/2001 τροποποιήθηκε με το άρθρο 61 του Ν.4583/2018 (ΦΕΚ Α' 212/18-12-2018) και σύμφωνα με το άρθρο 109 του ίδιου νόμου ισχύει από 18/12/2018 και μετά.

¹⁰⁵παρ. 5 του άρθρου 12 του Ν. 3091/2002 (ΦΕΚ Α' 330/24-12-2002)

φόρου δεύτερου κλιμακίου 10% για φορολογητέα περιουσία από 40.001€ μέχρι 160.000€ και 20% για το υπερβάλλον.

για την Β' κατηγορία αφορολόγητο 15.000€, συντελεστής φόρου πρώτου κλιμακίου 10% για φορολογητέα περιουσία από 15.001€ μέχρι 45.000€, συντελεστής φόρου δεύτερου κλιμακίου 20% για φορολογητέα περιουσία από 45.001€ μέχρι 160.000€ και 30% για το υπερβάλλον.

για την Γ' κατηγορία αφορολόγητο 5.000€, συντελεστής φόρου πρώτου κλιμακίου 20% για φορολογητέα περιουσία από 5.001€ μέχρι 55.000€, συντελεστής φόρου δεύτερου κλιμακίου 30% για φορολογητέα περιουσία από 55.001€ μέχρι 160.000€ και 40% για το υπερβάλλον.

Τα αφορολόγητα ποσά και οι κλίμακες ανά κατηγορία διαμορφώνονταν για το διάστημα από 01/01/2006 μέχρι 28/02/2007¹⁰⁶:

για την Α' κατηγορία αφορολόγητο 80.000€, συντελεστής φόρου πρώτου κλιμακίου 5% για φορολογητέα περιουσία από 80.001€ μέχρι 100.000€, συντελεστής φόρου δεύτερου κλιμακίου 10% για φορολογητέα περιουσία από 100.001€ μέχρι 220.000€ και 20% για το υπερβάλλον.

για την Β' κατηγορία αφορολόγητο 15.000€, συντελεστής φόρου πρώτου κλιμακίου 10% για φορολογητέα περιουσία από 15.001€ μέχρι 60.000€, συντελεστής φόρου δεύτερου κλιμακίου 20% για φορολογητέα περιουσία από 60.001€ μέχρι 220.000€ και 30% για το υπερβάλλον.

για την Γ' κατηγορία αφορολόγητο 5.000€, συντελεστής φόρου πρώτου κλιμακίου 20% για φορολογητέα περιουσία από 5.001€ μέχρι 60.000€, συντελεστής φόρου δεύτερου κλιμακίου 30% για φορολογητέα περιουσία από 60.001€ μέχρι 220.000€ και 40% για το υπερβάλλον.

Τα αφορολόγητα ποσά και οι κλίμακες ανά κατηγορία διαμορφώνονταν για το διάστημα από 01/03/2007 μέχρι 12/12/2007¹⁰⁷:

¹⁰⁶παρ. 5 του άρθρου 20 του Ν. 3427/2005 (ΦΕΚ Α' 312/27-12-2005)

¹⁰⁷παρ. 5 του άρθρου 20 του Ν. 3427/2005 (ΦΕΚ Α' 312/27-12-2005)

για την Α' κατηγορία αφορολόγητο 95.000€, συντελεστής φόρου πρώτου κλιμακίου 5% για φορολογητέα περιουσία από 95.001€ μέχρι 120.000€, συντελεστής φόρου δεύτερου κλιμακίου 10% για φορολογητέα περιουσία από 120.001€ μέχρι 265.000€ και 20% για το υπερβάλλον.

για την Β' κατηγορία αφορολόγητο 20.000€, συντελεστής φόρου πρώτου κλιμακίου 10% για φορολογητέα περιουσία από 20.001€ μέχρι 75.000€, συντελεστής φόρου δεύτερου κλιμακίου 20% για φορολογητέα περιουσία από 75.001€ μέχρι 270.000€ και 30% για το υπερβάλλον.

για την Γ' κατηγορία αφορολόγητο 6.000€, συντελεστής φόρου πρώτου κλιμακίου 20% για φορολογητέα περιουσία από 6.001€ μέχρι 72.000€, συντελεστής φόρου δεύτερου κλιμακίου 30% για φορολογητέα περιουσία από 72.001€ μέχρι 267.000€ και 40% για το υπερβάλλον.

2.6.2.2.Φορολόγηση εταιρικών συμμετοχών

Με την παρ.1 του άρθρου 11 του Ν.3091/2002 προστέθηκε παρ.7 στο άρθρο 29 του Ν.2961/2001, σύμφωνα με την οποία οι κληρονόμοι, στους οποίους μεταβιβάζονταν εταιρικές συμμετοχές (μετοχές ή εταιρικά μερίδια κ.τ.λ.) και υπάγονταν στην Α' ή Β' κατηγορία φορολογικών κλιμάκων, με χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης από 01/01/2003 και μετά, μπορούσαν να επιλέξουν τη φορολόγησή τους είτε με τις κλίμακες του άρθρου 29, είτε με αυτοτελή φορολόγηση αυτών των περιουσιακών στοιχείων, με πάγιους πολύ χαμηλούς συντελεστές. Συγκεκριμένα ο νόμος προέβλεπε:

« 7α. Η αίτια θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής μεταβίβαση εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών, ομολογιών, ιδρυτικών και λοιπών γενικά τίτλων των εμπορικών εταιριών, δημοσίων χρεογράφων ή άλλων τέτοιας φύσης αξιών υπόκειται σε φόρο αυτοτελώς με συντελεστή έξι δέκατα τοις εκατό (0,6%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στην Α' κατηγορία, και με συντελεστή ένα και δύο δέκατα τοις εκατό (1,2%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στη Β' κατηγορία.

β. Η αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής μεταβίβαση μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών και λοιπών τίτλων κινητών αξιών, εταιρικών μερίδων ή μεριδίων, ποσοστών συμμετοχής σε κοινωνία αστικού δίκαιου, που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα, και συνεταιριστικών μερίδων υπόκειται σε φόρο αυτοτελώς με συντελεστή

ένα και δύο δέκατα τοις εκατό (1,2%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στην Α' κατηγορία, και με συντελεστή δύο και τέσσερα δέκατα τοις εκατό (2,4%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στη Β' κατηγορία.

.....

Η διάταξη της παραγράφου αυτής δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που ο υπόχρεος σε φόρο, με τη δήλωση των παραπάνω περιουσιακών στοιχείων, συνυποβάλλει αίτημα για τη μη εφαρμογή της».

Οι παραπάνω διατάξεις διατηρήθηκαν και με την ψήφιση του Ν.3634/2008 με τη διαφοροποίηση ότι στις υποθέσεις στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από 13/12/2007 μέχρι 22/04/2010, ο κληρονόμος- κληροδόχος δεν έχει πλέον δυνατότητα να επιλέξει την υπαγωγή της αξίας των μετοχών, επιχειρήσεις κ.λπ. στις κλίμακες του άρθρου 29, αλλά υπάγεται υποχρεωτικά σε αυτοτελή φορολόγηση με τους συντελεστές που ήδη ίσχυαν 0,6%, 1,2% ή 2,4%.

2.6.2.3. Τρόπος υπολογισμού του φόρου με το Ν.3634/2008

Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του Ν.3634/2008 με την ψήφιση του νέου νόμου επιχειρήθηκε η αναμόρφωση και η απλοποίηση της φορολογίας κεφαλαίου και η διευκόλυνση της απόκτησης της οικογενειακής περιουσίας. Για το λόγο αυτό αντί των ισχυουσών φορολογικών κλιμάκων της Α' και Β' κατηγορίας εφαρμόστηκαν σταθεροί συντελεστές για συγκεκριμένα είδη περιουσιακών στοιχείων που μεταβιβάζονταν αιτία θανάτου ή γονικής παροχής ενώ στην Γ' κατηγορία δεν επήλθε καμία μεταβολή και εξακολουθούσαν να ισχύουν οι προοδευτικοί συντελεστές.

Έτσι ο συντελεστής φορολογίας για την κτήση αιτία θανάτου ακινήτων και εμπράγματων δικαιωμάτων ήταν ένα τοις εκατό (1%), μετά την αφαίρεση αξίας ενενήντα πέντε χιλιάδων (95.000) ευρώ, προκειμένου για κληρονόμους που υπάγονται στην Α' κατηγορία, και είκοσι χιλιάδων (20.000) ευρώ, προκειμένου για κληρονόμους που υπάγονται στη Β' κατηγορία. Σε περίπτωση που η αξία των ακινήτων υπολείπονταν των αφορολόγητων ποσών το υπόλοιπο αφορολόγητο ποσό κατά σειρά μείωνε την αξία των εταιρικών συμμετοχών και τέλος των λοιπών περιουσιακών στοιχείων.

Για τις μετοχές, επιχειρήσεις κ.λπ., για τις οποίες ίσχυε ήδη η αυτοτελής φορολόγηση με συντελεστές 0,6%, 1,2% ή 2,4%, εξακολουθούσε να ισχύει ο αυτός τρόπος υπολογισμού του φόρου, ενώ για τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία (κινητά κ.λπ.) που μεταβιβάζονταν σε συγγενείς Α' και Β' κατηγορίας αιτία θανάτου ή γονικής παροχής, ο φόρος υπολογιζόταν αυτοτελώς με φορολογικό συντελεστή 10%.

Επιπλέον με το Ν.3634/2008 στη φορολογία κληρονομιών, ο συνυπολογισμός των προγενέστερων δωρεών –γονικών παροχών περιορίστηκε μόνο σε εκείνες για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιόταν από 13/12/2007 και μετά.

Συμπερασματικά το νομικό καθεστώς που ίσχυσε από 13/12/2007 έως και 25/01/2010 επέφερε ριζικές αλλαγές στο φόρο κληρονομιών, ο οποίος πλέον υπολογιζόταν με το είδος των περιουσιακών στοιχείων και όχι με βάση τη συνολική αξία της κληρονομικής μερίδας και τη συγγένεια με τον κληρονομούμενο. Αυτό είχε σαν αποτέλεσμα να αμφισβητηθεί η συμβατότητα της νέας ρύθμισης με τη συνταγματική αρχή της φορολογικής ισότητας¹⁰⁸ και όπως υποστηρίχθηκε από τον Β. Μαλιώτη¹⁰⁹ «...μόνο όταν συντρέχουν λόγοι γενικότερου δημοσίου συμφέροντος ή λόγοι οικονομικής ανάπτυξης της χώρας σε όφελος όλων των πολιτών είναι επιτρεπτή η απομάκρυνση από την προοδευτική αυτή φορολογία» και την επιαναφορά των παλιών διατάξεων με τους προοδευτικούς συντελεστές φόρου αρχικά με το Ν.3815/2010 και ολοκληρωτικά με το Ν.3842/2010.

2.6.2.4. Τρόπος υπολογισμού του φόρου με το Ν.3815/2010

Πολλές αλλαγές επήλθαν στο άρθρο 29 του Ν.2961/02001 με την ψήφιση του Ν.3815/2010 ο οποίος ίσχυσε για πολύ μικρό χρονικό διάστημα από 26/01/2010 στη φορολογία κληρονομιών και από 8/01/2010 στις κτήσεις περιουσίας αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής, μέχρι στις 22/04/2010 και στην ουσία υπήρξε η μετάβαση του νόμου από την προϊσχύουσα αυτοτελή φορολόγηση με το Ν.3634/2008 που ευνοούσε τη μεγάλη ιδιοκτησία,¹¹⁰ στην πλήρη επιαναφορά στο παλιό φορολογικό καθεστώς που ίσχυσε με την ψήφιση του Ν. 3842/2010 στις 23/04/2010. Στην ουσία επανήλθε σε ισχύ

¹⁰⁸ Φωτόπουλος, Ι. (2013), *Φορολογία Κληρονομιών Δωρεών και Γονικών Παροχών*, Α' Τόμος σελ 881

¹⁰⁹ βλ. Μαλιώτης Β., Η εφαρμογή της συνταγματικής αρχής της φοροδοτικής ισότητας (άρθρο 4 παρ.5 Σ), ΔΦΟΡΝ 2008 σελ. 810επ

¹¹⁰ σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του νόμου 3815/2010

ο θεσμός της προοδευτικότητας του φόρου κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών με την καθιέρωση κλιμάκων υπολογισμού του φόρου αυτού, με τους οποίους ο υπολογισμός είναι ευνοϊκότερος για τους συγγενείς της Α' κατηγορίας που περιλαμβάνει την άμεση οικογένεια, και υψηλότερος για τους πιο μακρινούς συγγενείς της Β' κατηγορίας.

Ειδικότερα αυξήθηκε 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 ενώ η κλίμακα υπολογισμού του φόρου για τη Γ' κατηγορία παρέμεινε η ίδια.

Καθιερώθηκε 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 κι έτσι ικανοποιήθηκε πάγιο παλαιότερο 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.

Με αυτό τον τρόπο αποφεύγονταν και η μεθόδευση μεταβίβασης μεγάλης αξίας ακινήτων στις κατηγορίες αυτές φορολογουμένων με εικονικές πωλήσεις. Για τη Β' κατηγορία καθιερώθηκε κλίμακα υπολογισμού του φόρου με συντελεστές από 5% έως 20%, αντί 10% έως 30%, που ήταν οι συντελεστές της κλίμακας που ίσχυε παλαιό φορολογικό καθεστώς.

Αυξήθηκε το αφορολόγητο ποσό από 300.000 ευρώ ανά δικαιούχο σε 400.000€ ανά δικαιούχο, που προβλέπονταν με την περίπτωση ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 25 του Ν.2961/2001, και αφορούσε τον επιζών σύζυγο ή ανήλικα τέκνα του.

Με το Ν.3815/2010 ο οποίος ίσχυσε για υποθέσεις με χρόνο φορολογίας από 08/01/2010 μέχρι 22/04/2010¹¹¹ και συγκεκριμένα με την παράγραφο 1 του άρθρου 1 αντικαταστάθηκε η παράγραφος 2 του άρθρου 29 του Ν.2961/2001 σύμφωνα με την οποία «*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*

¹¹¹ καθώς το άρθρο 29 αντικαταστάθηκε με την παρ. 14 του άρθρου 25 του Ν.3842/2010 και ισχύει στις υποθέσεις στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από 23/4/2010 και μετά σύμφωνα με την ενότητα Γ του ίδιου άρθρου του ίδιου νόμου.

φορολογικές κλίμακες:

Σύμφωνα με την παράγραφο 3 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου «Όταν ο κληρονόμος ή κληροδόχος έχει αναπηρία κατά ποσοστό 67% και άνω, ο φόρος που αναλογεί σύμφωνα με τις προηγούμενες παραγράφους μειώνεται κατά ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%).»

Εξακολούθησε να ισχύει η αυτοτελής φορολόγηση των εταιρικών συμμετοχών με πάγιους κατά κατηγορία συντελεστές

Τα χρηματικά ποσά τα οποία μεταβιβάζονταν σε συγγενείς που υπάγονται στις Α' και Β' κατηγορίες (άτυπα ή μη), εξακολουθούσαν να φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή 10% για την Α' κατηγορία (και 20% για τη Β' κατηγορία) χωρίς αφορολόγητο όριο¹¹² γιατί, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του νόμου «χρησιμοποιούνταν σε μεγάλο βαθμό για την καταστράτηγηση των διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος και του θεσμού του πόθεν έσχες».

Τέλος επανήλθε το καθεστώς του συνυπολογισμού των προγενέστερων δωρεών – γονικών παροχών εκτός από τις περιπτώσεις που ίσχυε η αυτοτελής φορολόγηση όπως π.χ των εταιρικών συμμετοχών και των χρηματικών ποσών.

3. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΔΩΡΕΩΝ–ΓΟΝΙΚΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ

3.1.ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΙΣ ΕΝΝΟΙΕΣ

Η φορολογία κληρονομιών συμπληρώνεται από τη φορολογία δωρεών-γονικών παροχών, χωρίς την ύπαρξη της οποίας θα δίνονταν η δυνατότητα της φοροαποφυγής, με τη διάθεση της περιουσίας του κληρονομούμενου εν ζωή στους κληρονόμους του.

Για το λόγο αυτό ο νομοθέτης καθιέρωσε το θεσμό του συνυπολογισμού των προγενέστερων δωρεών –γονικών παροχών αλλά και επέβαλλε το φόρο, με τις ίδιες κλίμακες που εφαρμόζονται στις κληρονομιές. Μοναδική εξαίρεση στα παραπάνω

¹¹² σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 29 του Ν.2961/2001 η οποία αντικαταστάθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 1 του Ν 3815/2010 (ΦΕΚ Α΄ 5/26-01-2010) και ισχύει για κτήσεις περιουσίας αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από 8/01/2010 και μετά σύμφωνα με την παρ. 12 του ίδιου άρθρου του ίδιου νόμου.

αποτελέσει το διάστημα ισχύος του Ν.3634/2008, από 13/12/2007-07/01/2010, όπου στη φορολογία δωρεών εξακολούθησαν να ισχύουν οι προοδευτικοί συντελεστές φορολογίας για όλες τις φορολογικές κλίμακες και για όλα τα περιουσιακά στοιχεία που αποτελούσαν το αντικείμενο του φόρου, με εξαίρεση σε αντίθεση με τη φορολογία κληρονομιών όπου, όπως προαναφέραμε, ανάλογα με το είδος του περιουσιακού στοιχείου που κληρονομούνται, ίσχυε διαφορετικός πάγιος συντελεστής για τις κληρονομίες που περιέρχονταν στις Α΄ και Β΄ φορολογικές κατηγορίες.

Η έννοια της δωρεάς ορίζεται από τον ΑΚ με το άρθρο 496 όπου «*Η παροχή σε κάποιον ενός περιουσιακού αντικειμένου αποτελεί δωρεά, αν γίνεται κατά τη συμφωνία των μερών χωρίς αντάλλαγμα*».

Ουσιώδη στοιχεία που απαρτίζουν τη δωρεά αποτελούν:

- η ύπαρξη συμβάσεως,
- η παροχή αντικειμένου περιουσίας,
- η παροχή να γίνεται χωρίς αντάλλαγμα,
- να μειώνεται η περιουσία του δωρητή και
- να αυξάνεται η περιουσία του λήπτη κατά το ποσό της παροχής.¹¹³

Επομένως η δωρεά είναι σύμβαση όπου ο δωρητής παραδίδει στο δωρεοδόχο περιουσιακό στοιχείο χωρίς αντάλλαγμα με αποτέλεσμα να μειώνεται η περιουσία του δωρητή και να αυξάνεται η περιουσία του δωρεοδόχου.

Ο δωρητής και ο δωρεοδόχος μπορούν να είναι φυσικά ή νομικά πρόσωπα. Με το άρθρου 498§1 του ΑΚ καθιερώνεται ως συστατικός τύπος της δωρεάς το συμβολαιογραφικό έγγραφο, ενώ παρόλο που ο τύπος είναι υποχρεωτικός, με το άρθρο 498§2 του ΑΚ, ορίζεται ότι η δωρεά κινητού πράγματος είναι έγκυρη ακόμη κι αν δεν συντάχθηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο ,με την παράδοση του πράγματος από τον δωρητή στον δωρεοδόχο.

Οι γονικές παροχές θεσπίστηκαν για πρώτη φορά με το Ν.1329/1983 ο οποίος αποτελεί τη διάδοχη μορφή του θεσμού της προίκας και ορίζεται από τον ΑΚ με το

¹¹³Α.Σ.Γεωργιάδη, Ενοχικό Δίκαιο, Ειδικό Μέρος, τόμος Ι, Αθήνα 1999, σελ.273 επ

άρθρο 1509 όπου «*Η παροχή περιουσίας 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, αποτελεί δωρεά μόνον ως προς το ποσό που υπερβαίνει το μέτρο, το οποίο επιβάλλουν οι περιστάσεις. Η ευθύνη όμως απέναντι στο τέκνο, εκείνου που έκανε την παροχή, για πραγματικά ή νομικά ελαττώματα του πράγματος, κρίνεται πάντοτε κατά τις διατάξεις για την ευθύνη του δωρητή.*».

Από την ερμηνεία της παραπάνω διάταξης διαπιστώνεται ότι για να υπάρξει γονική παροχή απαιτείται περιουσιακή επίδοση η οποία¹¹⁴:

- έχει σαν αποτέλεσμα την αύξηση της περιουσίας του τέκνου που λαμβάνει την γονική παροχή,
- γίνεται μόνο από τους γονείς,
- γίνεται μόνο σε τέκνα, ανεξαρτήτου φύλου, ηλικίας οικονομικής κατάστασης κλπ
- γίνεται περιοριστικά είτε για τη δημιουργία ή τη διατήρηση οικονομικής ή οικογενειακής αυτοτέλειας, είτε για την έναρξη ή την εξακολούθηση επαγγέλματος
- δε υπερβαίνει τα μέτρα που επιβάλλουν οι περιστάσεις

Η γονική παροχή δεν είναι νομική άλλα είναι ηθική υποχρέωση του γονιού προς το τέκνο του, όπως καθορίζεται από το άρθρο 1509 του ΑΚ και αν υπερβαίνει το μέτρο που επιβάλλουν οι περιστάσεις, το υπερβάλλον ποσό της περιουσιακής επίδοσης αποτελεί δωρεά.

3.2.ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

3.2.1.Αντικείμενο του φόρου δωρεών

Το αντικείμενο του φόρου δωρεάς ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 1 της ενότητας Α΄ του άρθρου 34 του Ν.2961/2001 σύμφωνα με την οποία:

«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,

¹¹⁴Μ.Ι.Σπυριδάκη, Γονική Μέριμνα –Γενικά, Αθήνα 2007

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

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο φορολογικός νομοθέτης καθιστά αντικείμενο του φόρου δωρεάς όχι μόνο τις τυπικές δωρεές, αυτές δηλαδή στις οποίες τηρήθηκε ο συστατικός τύπος - συμβολαιογραφικό έγγραφο (περ.α', παρ.1, της ενότ.Α' του άρθ.34 του Ν.2961/2001) αλλά και τις άτυπες δωρεές, που συγκεντρώνουν τα ουσιώδη στοιχεία της δωρεάς αλλά για τις οποίες δεν τηρήθηκε ο νόμιμος τύπος (περ.β', παρ.1, της ενότ.Α' του άρθ.34 του Ν.2961/2001).

Μέχρι σήμερα η Διοίκηση δεν έχει προσδιορίσει την έννοια της «άτυπης» δωρεάς, αλλά έχει περιοριστεί στη γενική θέση όπου ουσιώδη στοιχεία για να χαρακτηριστεί ως δωρεά μεταβίβαση περιουσιακού στοιχείου είναι να γίνει χωρίς να υπάρχει νόμιμη υποχρέωση από το δικαιούχο και χωρίς την καταβολή ανταλλάγματος από το λήπτη, ανεξάρτητα από την ύπαρξη ορισμένου τύπου.¹¹⁵

Ως εκ τούτου ο νομοθέτης, για την επιβολή του φόρου, δέχεται ότι η έννοια της δωρεάς από φορολογική σκοπιά είναι ευρύτερη της έννοιας όπως αυτή καθορίζεται στα άρθρα 496 επ ΑΚ.

3.2.1.1.Ειδικές περιπτώσεις «άτυπων» δωρεών

Στην πράξη η διοικητική πρακτική αλλά και η δικαστηριακή νομολογία έχουν αναδείξει πλήθος περιπτώσεων οι οποίες αποτελούν αντικείμενο του φόρου δωρεάς όπως για παράδειγμα είναι:

- η ανάληψη από συνδικαιούχο κοινού λογαριασμού ενόσω είναι εν ζωή ο καταθέτης όπου η διοίκηση, που φέρει το βάρος της απόδειξης, θα πρέπει να ερευνήσει αν πράγματι ο συνδικαιούχος που ανέλαβε τα χρήματα δεν είχε προβεί σε ανάλογη κατάθεση¹¹⁶,

¹¹⁵ΠΟΛ.124/1987Δωρεά - Ανάληψη από δικαιούχο χρηματικής κατάθεσης σε κοινό λ/σμό, ζώντος του καταθέτη (<https://www.taxheaven.gr/circulars/25218/pol-124-1987> τελευταία πρόσβαση 08/04/2021)

¹¹⁶Βλ.64/2000 Γνωμοδότηση ΝΣΚ (http://www.nsk.gr/web/nsk/anazitisi-gnomodoteseon?p_p_id=nskconsulatories_WAR_nskplatformportlet&p_p_lifecycle=0&p_p_state=normal&p_p_mode=view&p_p_col_id=column-4&p_p_col_pos=2&p_p_col_count=3 τελευταία πρόσβαση 11/04/2021)

- η δαπάνη ανέγερσης κτισμάτων από φορολογούμενο ο οποίος δεν μπορεί να δικαιολογήσει το κόστος με τα προσωπικά του εισοδήματα προηγούμενων ετών¹¹⁷,
- περιπτώσεις διανομής ακινήτων όπου υπάρχει διαφορά μεταξύ της φυσικής μερίδας (αυτής που παίρνει κάποιος) και της ιδανικής μερίδας (αυτής που θα έπρεπε να πάρει) και για τη διαφορά αυτή δεν καταβάλλεται αντάλλαγμα¹¹⁸,
- Η αύξηση κεφαλαίου εταιρίας, σύσταση εταιρίας ή λύση εταιρίας, όπου για παράδειγμα, σε περίπτωση εισφοράς σε είδος από κάποιον εταίρο για σύσταση εταιρίας είναι δυνατόν ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας να αμφισβητήσει το ποσό των εκτιμήσεων των περιουσιακών στοιχείων που εισφέρονται, με αποτέλεσμα να γεννηθεί θέμα ενδεχόμενης άτυπης δωρεάς.¹¹⁹
- Η άφεση χρέους αποτελεί σύμφωνα με την ερμηνεία της διοίκησης αλλά και τη δικαστηριακή νομολογία¹²⁰ άτυπη δωρεά όπου σύμφωνα με τον Αστικό Κώδικα (αρθ.454) ο δανειστή συμφωνεί με τον οφειλέτη την άφεση του χρέους ή με σύμβαση μαζί του αναγνωρίζει ότι δεν υπάρχει το χρέος .
- Σύμφωνα με το άρθρο 34§3 του Ν.2961/2001 ο προϊστάμενος της ΔΟΥ μπορεί να χαρακτηρίσει ως δωρεά, μεταβίβαση περιουσίας ολικά ή μερικά, που γίνεται εικονικά με τον τύπο σύμβασης με αντάλλαγμα, αλλά υποκρύπτει δωρεά, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 34§3 του Ν.2961/2001.*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.*

Όπως συνάγεται από τη διατύπωση των διατάξεων του άρθρου 34 του Ν.2961/2001 το βάρος της απόδειξης της άτυπης δωρεάς το έχει η Διοίκηση, η οποία είναι

¹¹⁷ Αρ. πρωτ.: 1020263/92 π.ε./Α0013/Πολ.1231/30-11-1999 Προσδιορισμός της δαπάνης ανέγερσης οικοδομών(κτισμάτων) για την εφαρμογή της περίπτωσης γ' του άρθρου 17 του ν. 2238/1994 (τεκμήριο δαπανών) και του άρθρου 34 του ν.δ.118/1973 επιβολή φόρου άτυπηςδωρεάς) (από <https://www.taxheaven.gr/circulars/2091/pol-1231-30-11-1999> τελευταία πρόσβαση 08/04/2021)

¹¹⁸Ι.Γ. Φωτόπουλος ΦΜΑ σπ σελ.392επ και Φωτόπουλος, Ι. (2013), *Φορολογία Κληρονομιών Δωρεών και Γονικών Παροχών*, Β' Τόμος σελ 1164.

¹¹⁹Ι.Γ. Φωτόπουλος ΦΜΑ σπ σελ.392επ και Φωτόπουλος, Ι. (2013), *Φορολογία Κληρονομιών Δωρεών και Γονικών Παροχών*, Β' Τόμος σελ 1177

¹²⁰Βλ.639/1998 Γνωμοδότηση της Ολομέλειας του ΝΣΚ (από http://www.nsk.gr/web/nsk/anazitisi-gnomodoteseon?p_p_id=nskconsulatories_WAR_nskplatformportlet&p_p_lifecycle=0&p_p_state=normal&p_p_mode=view&p_p_col_id=column-4&p_p_col_pos=2&p_p_col_count=3τελευταία πρόσβαση 11/4/2021)

υποχρεωμένη με τη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου να διερευνήσει και να τεκμηριώσει τις ιδιαίτερες συνθήκες κάθε περίπτωσης. Επειδή αυτό είναι ιδιαίτερα δύσκολο έχει γίνει δεκτό, από τη δικαστηριακή νομολογία έχει κριθεί¹²¹, ότι συνάγεται τεκμήριο άτυπης δωρεάς όταν συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α)τα συμβαλλόμενα πρόσωπα να συνδέονται με ιδιαίτερο και συγκεκριμένο συγγενικό δεσμό,

β)να αποκλειστεί αιτιολογημένα η προέλευση των χρημάτων από άλλη πηγή,

γ) ο προϊστάμενος της ΔΟΥ να διαπιστώσει αιτιολογημένα ότι ο δωρητής είχε την οικονομική δυνατότητα να πραγματοποιήσει τη δωρεά.

3.2.1.2.Περιπτώσεις που δε θεωρούνται δωρεές

Με το άρθρο 497 του ΑΚ ορίζεται ότι «Το να παραλείψει κάποιος, προς όφελος ενός άλλου, να αποκτήσει περιουσία ή το να παραιτηθεί από ένα δικαίωμα που δεν απέκτησε ακόμη, καθώς και το να αποποιηθεί μια κληρονομιά ή κληροδοσία, δεν αποτελεί δωρεά». Επομένως λαμβανομένης υπόψη της προηγούμενης διάταξης αλλά και τις προϋποθέσεις που απαιτούνται (όπως αναλύθηκαν παραπάνω) για να διαμορφωθεί από φορολογική σκοπιά η άτυπη δωρεά καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι δεν αποτελούν αντικείμενο του φόρου δωρεάς οι κάτωθι περιπτώσεις:¹²²

- Η προς όφελος κάποιου παραίτηση από το δικαίωμα απόκτησης περιουσίας όπως για παράδειγμα η αποχή ή μη συνέχιση συμμετοχής σε πλειστηριασμό με αποτέλεσμα το εκπλειστηριαζόμενο να κατοχυρωθεί σε τρίτο.
- Η παραίτηση από δικαίωμα προς όφελος τρίτου που τελεί υπό αναβλητική αίρεση ή προθεσμία όπως π.χ. η παραίτηση από δικαίωμα πρότασης δωρεάς επικαρπίας αιτία θανάτου υπέρ του ψιλού κυρίου
- Η αποποίηση προς όφελος άλλου κληρονόμου ή κληροδόχου
- Η παράλειψη από τους νόμιμους κληρονόμους διεκδίκησης της νόμιμης μοίρας

¹²¹Βλ. ΣτΕ 43/2006 (από <https://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=42751C51DF1B8E00.1D031AEA53&version=2006/09/08> τελευταία πρόσβαση 11/04/2021)

¹²²Φωτόπουλος, Ι. (2013), *Φορολογία Κληρονομιών Δωρεών και Γονικών Παροχών*, Β' Τόμος σελ 1196

- Από 22/11/2001 μέχρι 22/04/2010, σύμφωνα με την παρ.5 του άρθρου 34 του Ν.2961/2001¹²³, δε θεωρούνταν δωρεά το ποσό που παρέχονταν 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. Σε υποθέσεις φορολογίας δωρεών –γονικών παροχών με χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης από 17/12/2010¹²⁴ «δεν θεωρούνται δωρεές ή γονικές παροχές, για την επιβολή του φόρου, οι δωρεές ή γονικές παροχές χρηματικών ποσών που συνιστώνται αποκλειστικά για την αγορά ή ανέγερση ακινήτων, η οποία εξαιρείται και δεν υπάγεται στις ρυθμίσεις της περίπτωσης γ' του άρθρου 17 του Κ.Φ.Ε. , μέχρι του ποσού το οποίο εξαιρείται από αυτές».
- Σύμφωνα με την παρ.6 του άρθρου 34 του Ν.2961/2001, η οποία προστέθηκε με την παρ. Β του άρθρου 48 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019), από 01/01/2020¹²⁵ και μετά, δε θεωρείται δωρεά η κτήση περιουσίας που συνιστά εισόδημα κατά τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

3.2.1.3. Περιπτώσεις παροχών που χαρακτηρίζονται από το νόμο ως δωρεές

Πέραν των ανωτέρω περιπτώσεων που περιλαμβάνονται στη διευρυμένη έννοια της δωρεάς, με την παρ.2 της ενότητας Α' του άρθρ.34 του Ν.2961/2001, χαρακτηρίζονται περιοριστικά ως δωρεές, κατά πλάσμα δικαίου, για την επιβολή του φόρου δωρεάς και οι κάτωθι έξι περιπτώσεις:

α) Η σύσταση προσόδου ή διατροφής μεταξύ ανιόντων, κατιόντων ή συζύγων είτε για ορισμένο χρονικό διάστημα είτε εφ'όρου ζωής,

¹²³ Η παρ.5 του άρθρου 34 του Ν.2961/2001 καταργήθηκε με την παρ. 21 του άρθρου 25 του Ν.3842/2010 (ΦΕΚ Α' 58/23-4-2010) και σύμφωνα με το άρθρο 92 του ίδιου νόμου έπαψε να ισχύει από 23/4/2010 και μετά.

¹²⁴ Η παράγραφος 5 του άρθρου 34 του Ν.2961/2001 προστέθηκε ξανά (μετά την κατάργησή της) με την παράγραφο 4 του άρθρου 33 του Ν.3986/2011 και σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 33 του Ν.3986/2011 ισχύει στις υποθέσεις φορολογίας δωρεών και γονικών παροχών, στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από 17 Δεκεμβρίου 2010.

¹²⁵ σύμφωνα με την παρ. 37 του άρθρου 66 του Ν.4646/2019.

β) Τα ποσά ή οι συντάξεις που οφείλονται λόγω θανάτου του ασφαλισθέντος σε τρίτο εφόσον το όνομα του τρίτου αναφέρεται ρητά στο ασφαλιστήριο συμβόλαιο.

γ) Η ασφάλεια που έγινε στην αλλοδαπή και δεν μεταφέρθηκε στην Ελλάδα εφόσον πρόκειται για Έλληνα υπήκοο ανεξάρτητα από τον τόπο της κατοικίας του ή για αλλοδαπό που έχει τόπο κατοικίας του την Ελλάδα κατά το χρόνο του θανάτου του.

δ) η αποζημίωση ή το βοήθημα που καταβάλλεται εφάπαξ ή περιοδικά από ασφαλιστικό ταμείο ή οργανισμό λόγω θανάτου του ασφαλισμένου σε πρόσωπα άλλα εκτός από τη χήρα, τα τέκνα, τους γονείς και τις άγαμες αδερφές του ασφαλισμένου, 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 (και όχι σε υπαλλήλους λόγω λύσης της υπαλληλικής σχέσης τα οποία υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος).

στ) η συνένωση επικαρπίας ακινήτων ή κινητών γενικά πραγμάτων με την ψιλή κυριότητα λόγω συμπλήρωσης του χρόνου διάρκειας της επικαρπίας ορισμένου χρόνου, όταν η απόκτηση της ψιλής κυριότητας έγινε με επαχθή αιτία και όταν η κτήση της επικαρπίας ορισμένου χρόνου ή η παρακράτησή της για ορισμένο χρόνο γίνει από την 01/01/2006, είτε από φυσικό είτε από νομικό πρόσωπο.¹²⁶

3.2.1.4.Συνυπολογισμός προγενέστερων δωρεές, γονικών παροχών

Με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ΚΦΚ οι οποίες προσομοιάζουν με εκείνες του άρθρου 4, με εξαίρεση την περίοδο εφαρμογής των διατάξεων του Ν.3634/2008 όπου με το άρθρο 2§1 είχε καταργηθεί ο θεσμός του συνυπολογισμού αφού προβλέπονταν η φορολόγηση με πάγιους, αυτοτελείς συντελεστές και 31 του ΚΦΚ, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 121, σε περίπτωση που αναβάλλεται η φορολογία για κάποιο ή κάποια περιουσιακά στοιχεία και φορολογούνται με

¹²⁶η περίπτωση στ' της παρ. 2 της ενότητας Α' του άρθρου 34 προστέθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 20 του Ν. 3427/2005 (ΦΕΚ Α' 312/27-12-2005) και σύμφωνα με την ίδια παράγραφο του ίδιου άρθρου και του ίδιου νόμου ισχύει από 1/1/2006 και μετά.

διαφορετικά φορολογικά καθεστάτα (π.χ. κλίμακες, αφορολόγητα ποσά) από τα λοιπά αρχικά περιουσιακά στοιχεία.

Στη φορολογητέα αξία της κληρονομικής μερίδας του κληρονόμου προστίθεται η αξία των συνυπολογιζόμενων προηγούμενων δωρεές ή γονικές παροχές που έγιναν από τον κληρονομούμενο προς τον κληρονόμο, λαμβάνοντας υπόψη την αξία που είχε υπαχθεί σε φόρο κατά το χρόνο γένεσης της φορολογική υποχρέωσης και όχι τα απαλλασσόμενα ποσά. Επιπλέον η φορολογική υποχρέωση γι' αυτές θα πρέπει να γεννήθηκε σε χρόνο που το δικαίωμα του δημοσίου δεν έχει παραγραφεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 102.

3.2.2. Αντικείμενο του φόρου γονικής παροχής

Το αντικείμενο του φόρου γονικής παροχής ορίζεται από τις διατάξεις της ενότητας Β' του άρθρου 34 του Ν.2961/2001 σύμφωνα με την οποία:

«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 ΑΚ, 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».

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι προκειμένου για γονική παροχή θα πρέπει να συντρέχουν οι κάτωθι προϋποθέσεις:¹²⁷

α) Οι παροχές να γίνονται χωρίς αντάλλαγμα.

β) Να πρόκειται για παροχές απ' ευθείας από τους γονείς προς τα παιδιά τους και όχι από άλλα πρόσωπα (π.χ. παππούδες) οι οποίες φορολογούνται ως δωρεές.

γ) Οι παροχές να γίνονται για τη δημιουργία ή τη διατήρηση της οικονομικής ή οικογενειακής αυτοτέλειας ή την έναρξη ή τη συνέχιση της επαγγελματικής δραστηριότητας.

¹²⁷ Φωτόπουλος, Ι. (2013), *Φορολογία Κληρονομιών Δωρεών και Γονικών Παροχών*, Β' Τόμος σελ 1405.

Η βούληση των αντισυμβαλλόμενων για μεταβιβάσεις περιουσίας εν ζωή από τους γονείς στα παιδιά τους λόγω γονικής παροχής θα πρέπει να αναγράφεται είτε οικεία δήλωση που υποβάλλεται στον αρμόδιο για την παραλαβή προϊστάμενο Δ.Ο.Υ ή στο συμβολαιογραφικό έγγραφο.¹²⁸ Περαιτέρω ο προϊστάμενος της ΔΟΥ δεν ερευνά αν η γονική παροχή ανταποκρίνεται το σκοπό που αναγράφεται.

3.2.2.1.Αλλαγές που σημειώθηκαν διαχρονικά στη φορολογία γονικών παροχών

Η γονική παροχή, από την αρχή του θεσμού και μέχρι και το τέλος του 12/12/2007,αντιμετωπίζονταν από φορολογική σκοπιά ως δωρεά, με τη διαφορά ότι μέχρι το ποσό που όριζε ο νόμος για τη γονική παροχή, ο φόρος που αναλογούσε μειώνονταν στο μισό.

Με το δεύτερο εδάφιο της ενότητας Β΄ του άρθρου 34 του Ν.2961/2001 ορίζονταν κάθε φορά τα όρια που θεωρούνταν από το νόμο οι γονικές παροχές. Στον παρακάτω πίνακα απεικονίζονται οι τροποποιήσεις των ορίων των γονικών παροχών στις οποίες ο φόρος υπολογίζονταν στο μισό:

ΠΙΝΑΚΑΣ 5: Διαχρονική εξέλιξη ορίων γονικών παροχών

| ΟΡΙΑ ΓΟΝΙΚΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ ΑΡΘΡΟΥ 34 Β΄ | | | | |
|--|------------|-----------------------------|----------------------------|---|
| ΑΠΟ | ΕΩΣ | ΟΡΙΟ ΓΟΝ.ΠΑΡΟΧΗΣ | ΔΙΑΤΑΞΗ | ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ |
| 30/6/1992 | 8/11/1995 | 12.000.000ΔΡΧ | Ν.2065/1992 άρθρο 29§3 | Αν είχε αποβιώσει ο ένας γονέας το ποσό αυξάνονταν σε 18.000.000δρχ |
| 9/11/1995 | 31/12/1997 | 20.000.000ΔΡΧ | Ν.2362/1995 άρθρο 114§4 | Αν είχε αποβιώσει ο ένας γονέας το ποσό αυξάνονταν σε 30.000.000δρχ |
| 1/1/1998 | 8/3/2001 | 23.000.000ΔΡΧ | Ν.2579/1998 άρθρο 14§10 | Αν είχε αποβιώσει ο ένας γονέας το ποσό αυξάνονταν σε 34.500.000δρχ |
| 9/3/2001 | 31/12/2001 | 28.000.000ΔΡΧ | Ν.2892/2001 άρθρο1§6 | Αν είχε αποβιώσει ο ένας γονέας το ποσό αυξάνονταν σε 42.000.000δρχ |
| 1/1/2002 | 31/12/2002 | 82.000,00 € | Ν.2948/2001 άρθρο 12§15 | Αν είχε αποβιώσει ο ένας γονέας το ποσό αυξάνονταν σε 123.000,00€ |
| 1/1/2003 | 31/12/2005 | 90.000,00 € | Ν.3091/2002 άρθρο12§6 | Αν είχε αποβιώσει ο ένας γονέας το ποσό αυξάνονταν σε 130.000,00€ |
| 1/1/2006 | 27/2/2007 | 100.000,00 € | Ν.3427/2005 άρθρο20§7 | Αν είχε αποβιώσει ο ένας γονέας το ποσό αυξάνονταν σε 130.000,00€ |
| 1/3/2007 | 12/12/2007 | 120.000,00 € | Ν.3554/2007 άρθρο 5§3 | Αν είχε αποβιώσει ο ένας γονέας το ποσό αυξάνονταν σε 160.000,00€ |

¹²⁸Αρ.Πρωτ.: 1027252/101/Α0013 /Πολ.1048/05-03-2008

Από 13/12/2007 με τις διατάξεις των άρθρων 1§2 και 2§1 του Ν.3634/2008 οι οποίες ίσχυσαν μέχρι 07/01/2010¹²⁹ οι γονικές παροχές αποσυνδέθηκαν με τις δωρεές και συνδέθηκαν με το φόρο κληρονομιών. Οι αλλαγές αυτές είχαν σαν αποτέλεσμα την κατάργηση για πρώτη φορά του ανώτατου όριο που όριζε ο νόμος πάνω από το οποίο οι γονικές παροχές φορολογούνταν ως δωρεές και για πρώτη φορά οι φορολόγηση των γονικών παροχών ακολουθούσε τη φορολογία κληρονομιών, όπου τα ακίνητα φορολογούνταν με πάγιο συντελεστή 1%, οι συμμετοχές σε επιχειρήσεις φορολογούνταν με συντελεστή 0,6% ή 1,2% (ανάλογα με το είδος τους) και τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία, μεταξύ αυτών και των χρηματικών ποσών, με πάγιο συντελεστή 10% και συνυπολογίζονταν μόνο όσες είχαν συσταθεί από 13/12/2007 και μετά.

Ο φόρος γονικών παροχών επανασυνδέθηκε με το φόρο δωρεών με τις διατάξεις του άρθρου 1§4 του Ν.3815/2010 που ίσχυσε από 08/01/2010¹³⁰ αλλά δεν επανήλθε το ανώτατο όριο για τις γονικές παροχές που ίσχυσε μέχρι 12/12/2007. Επιπλέον διατηρήθηκε σε ισχύ η αυτοτελής φορολόγηση με πάγιους συντελεστές των εταιρικών συμμετοχών¹³¹ και των χρηματικών ποσών τα οποία δεν συνυπολογίζονταν σε περίπτωση μεταγενέστερων γονικών παροχών ή κληρονομιών.

Με την παρ. 18 του άρθρου 25 του Ν.3842/2010 αντικαταστάθηκε το άρθρο 44 του Ν.2961/2001¹³² σύμφωνα με την οποία η παράγραφος 1 ορίζει ότι *«Το υπόλοιπο της περιουσίας, πλην των χρηματικών ποσών, που αποκτάται αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής, το οποίο απομένει μετά την αφαίρεση των εκπτώσεων κα απαλλαγών που προβλέπονται στα άρθρα 41 και 43, υποβάλλεται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29, οι οποίες εφαρμόζονται ανάλογα»*. Επομένως, σύμφωνα με τα παραπάνω, οι γονικές παροχές κάθε είδους περιουσιακού στοιχείου, μεταξύ αυτών και των εταιρικών συμμετοχών, φορολογείται πλέον από 22/04/2010 με τις κλίμακες της Α' κατηγορίας του άρθρου 29 του Ν.2961/2001, πλην των χρηματικών

¹²⁹Άρθρο 1§4 του Ν.3815/2010

¹³⁰Άρθρο 1§12 του Ν.3815/2010

¹³¹Η οποία διατηρήθηκε σε ισχύ μέχρι 22/04/2010

¹³²σύμφωνα με την ενότητα Γ του 25 του Ν.3842/2010 ισχύει στις υποθέσεις στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από 23/4/2010 και μετά.

ποσών στις οποίες διατηρήθηκε μέχρι και σήμερα η αυτοτελής τους φορολόγησή τους με συντελεστή 10%.

Τέλος με το άρθρο 7 του Ν.4714/2020 προστέθηκε νέο εδάφιο στο τέλος της παραγράφου 2 του άρθρου 44 του Ν.2961/2001 και πλέον για δωρεές και γονικές παροχές χρηματικών ποσών των γονέων προς τα τέκνα τους, για την αγορά πρώτης κατοικίας, που πραγματοποιούνται από 31/07/2020¹³³ και μετά, παρέχεται απαλλαγή από το φόρο, μέχρι του οριζόμενου ποσού της φορολογικής κλίμακας της Α' κατηγορίας του άρθρου 29 του Κώδικα. *Προαπαιτούμενο*, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του νόμου, για την ευνοϊκή μεταχείριση των εν λόγω δωρεών και γονικών παροχών είναι να προκύπτει ότι η δωρεά ή γονική παροχή γίνεται για την απόκτηση του συγκεκριμένου ακινήτου για το οποίο έτυχαν της απαλλαγής πρώτης κατοικίας.

3.3. ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΔΩΡΕΩΝ-ΓΟΝΙΚΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ

Όπως αναλύσαμε στο κεφάλαιο 2.1.5, το υποκείμενο ενός φόρου είναι το φυσικό ή νομικό πρόσωπο το οποίο υποχρεούται να πληρώσει το φόρο και καθορίζεται πάντα με τυπικό νόμο ή Προεδρικό Διάταγμα ή Υπουργική Απόφαση η οποία καθορίζεται μετά από νομοθετική εξουσιοδότηση.

Το υποκείμενο του φόρου δωρεών – γονικών παροχών ορίζεται από το άρθρο 38 του Ν.2961/2001. Σύμφωνα με την παράγραφο 1¹³⁴, υπόχρεος στο φόρο είναι ο λήπτης της δωρεάς ή γονικής παροχής δηλαδή ο δωρεοδόχος ή το τέκνο.

Σε περίπτωση που ο δωρεοδόχος ή το τέκνο αποβιώσει πριν να γεννηθεί η φορολογική του υποχρέωση να καταβάλει το φόρο, τότε υπόχρεοι σε καταβολή είναι, σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 38 του Ν.2961/2001, οι καθολικοί του διάδοχοι¹³⁵, ενώ σε περίπτωση που το αντικείμενο του φόρου δωρεάς ή γονικής παροχής έχει μεταβιβαστεί σε τρίτα πρόσωπα, υπόχρεοι σε καταβολή του φόρου είναι οι ειδικοί

¹³³Με την παρ.2 του άρθρου 14 του Ν.4714/2020

¹³⁴του ιδίου ως άνω άρθρου και νόμου

¹³⁵Καθολική διαδοχή είναι η με ενιαία πράξη μεταβίβαση όλης της περιουσίας (τόσο των δικαιωμάτων όσο και των υποχρεώσεων) ή τμήματος αυτής, ως συνόλου όπως είναι η κληρονομική διαδοχή σε φυσικό πρόσωπο (βλέπε <https://ikee.lib.auth.gr/record/302014/files/GRI-2019-23299.pdf> τελευταία πρόσβαση 17/04/2021)

διάδοχοι¹³⁶ αυτού. Ο φόρος στην παραπάνω περίπτωση υπολογίζεται στην αξία που έχουν τα αντικείμενα της κτήσης, τους φορολογικούς συντελεστές και τη συγγενική σχέση του αποβιώσαντος με τον παρέχοντα, που ισχύουν κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.

3.4. ΧΡΟΝΟΣ ΓΕΝΕΣΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ

Στη φορολογία δωρεών – γονικών παροχών, σύμφωνα με το γενικό κανόνα που απορρέει από τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 39 του Ν.2961/2001 «η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο σύνταξης του εγγράφου της δωρεάς ή της γονικής παροχής».

Ο καθορισμός του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στις δωρεές – γονικές παροχές είναι πολύ σημαντικός, γιατί από αυτόν εξαρτάται ο προσδιορισμός της αξίας των μεταβιβαζόμενων περιουσιακών στοιχείων, η εφαρμογή των φορολογικών κλιμάκων ανάλογα με τη συγγενική σχέση του δωρητή με το δωρεοδόχο, αλλά και ο καθορισμός των προθεσμιών για την υποβολή της δήλωσης.

Σε περίπτωση μεταβίβασης κινητών χωρίς τη σύνταξη συμβολαίου η φορολογική υποχρέωση γεννάται με την παράδοση του κινητού. Σε περίπτωση παράδοσης του κινητού πριν τη σύνταξη του συμβολαίου η φορολογική υποχρέωση γεννάται πάλι κατά το χρόνο της παράδοσής του.¹³⁷

Αξίζει να επισημάνουμε ότι για το διάστημα από 09/03/2001 μέχρι και 12/12/2007, κατά παρέκκλιση των όσων αναφέρθηκαν παραπάνω και λόγω της εφαρμογής της παρ.2 του άρθρου 9 του Ν.2961/2001¹³⁸ και στη φορολογία δωρεών – γονικών παροχών (όπως όριζε η παρ.1 του άρθρου 41 του Ν.2961/2001), σε περίπτωση υποβολής της φορολογικής δήλωσης μετά την πάροδο τριών ετών από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, για τον υπολογισμό του φόρου (με εξαίρεση τα

¹³⁶ Ειδική διαδοχή είναι η μεταβίβαση ενός μόνο δικαιώματος ή περισσότερων αλλά με ξεχωριστή πράξη για το καθένα όπως είναι π.χ. η μεταβίβαση κυριότητας κινητού ή ακινήτου πρόσωπο (βλέπε <https://ikee.lib.auth.gr/record/302014/files/GRI-2019-23299.pdf> τελευταία πρόσβαση 17/04/2021)

¹³⁷ Σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της παρ.1 του άρθρου 39 του Ν.2961/2001.

¹³⁸ Θεσπίστηκε με το άρθρο 1§8 του Ν.2892/2001 και έπαψε να ισχύει με το άρθρο 1§3 του Ν.3634/2008

χρηματικά ποσά, καταθέσεις κλπ) λαμβάνονταν υπόψη οι αξίες και οι φορολογικές κλίμακες του χρόνου υποβολής της δήλωσης.

Σε περίπτωση δωρεάς αιτία θανάτου η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του δωρητή. Αν όμως υπάρχει κάποια άλλη αναβλητική αίρεση η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο αυτό. Αν η δωρεά αιτία θανάτου αφορά το σύνολο της περιουσίας του δωρητή τότε, σύμφωνα με το άρθρο 37 του Ν.2961/2001, εφαρμόζονται οι διατάξεις που αφορούν στις κληρονομίες.

Τέλος σε περίπτωση μεταβίβασης ακινήτου αιτία δωρεάς με ιδιωτικό έγγραφο (ανώμαλη δικαιοπραξία), η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο υποβολής της οικείας φορολογικής δήλωσης¹³⁹.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 40 του Ν.2961/2001 ορίζονται περιοριστικά οι περιπτώσεις για τις οποίες σύμφωνα με το νόμο μετατίθεται ο χρόνος της φορολογικής υποχρέωσης :

α) Όταν η δωρεά ή η γονική παροχή εξαρτάται από αναβλητική αίρεση και τα αντικείμενα της κτήσης δεν περιέρονται στην κατοχή του δωρεοδόχου ή τέκνου πριν από την πλήρωση της αίρεσης, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο πλήρωσης της αίρεσης. Στη φορολογία δωρεών και γονικών παροχών ο νόμος αναφέρεται μόνο στις αναβλητικές αιρέσεις και όχι σε προθεσμίες όπως στη φορολογία κληρονομιών ή σε καθαρά εξουσιαστικές αιρέσεις.

β) Αν τα αντικείμενα της κτήσης αιτία δωρεάς –γονικής παροχής είναι επίδικα κατά το χρόνο που συντάσσεται η σύμβαση ή κατά το χρόνο του θανάτου του δωρητή (σε περίπτωση δωρεάς αιτία θανάτου) τότε ο χρόνος φορολογίας μετατίθεται κατά το χρόνο λήξης της με οποιοδήποτε τρόπο επιδικίας, με την προϋπόθεση ότι ο δικαιούχος δεν έχει τη νομή αυτών ή σε περίπτωση που η νομή περιέλθει στο δικαιούχο της κτήσης πριν τη λήξη της επιδικίας, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο αυτό.

γ) Κατά το χρόνο της σύνταξης του εγγράφου αποδοχής της δωρεάς ή της γονικής παροχής από το δωρεοδόχο ή το τέκνο, όταν αυτή γίνεται με ιδιαίτερο έγγραφο.

¹³⁹Εκτός αν έχουν επικυρωθεί με δικαστικές αποφάσεις μέχρι 19/7/1989 και έχουν υποβληθεί οι σχετικές δηλώσεις οπότε και περαιώνονται με χρόνο φορολογίας το χρόνο σύνταξης του ιδιωτικού συμφωνητικού

Για παράδειγμα σε συμβόλαιο δωρεάς ή γονικής παροχής που μεταβιβάζεται η ψιλή κυριότητα ακινήτου και γίνεται παρακράτηση της επικαρπίας εφ' όρου ζωής του δωρητή ή παρέχοντα γονέα και εφ' όρου ζωής του/της συζύγου του, υπάρχει πρόταση δωρεάς αιτία θανάτου της επικαρπίας, η οποία εξαρτάται από αναβλητική αίρεση (θάνατος του αρχικού κυρίου που κατέχει την επικαρπία) και η φορολογική υποχρέωση της πρότασης δωρεάς είναι ο χρόνος της σύνταξης του εγγράφου αποδοχής της, όταν αυτή γίνεται με ιδιαίτερο έγγραφο. Αν τα αντικείμενα δωρεάς ή γονικής παροχής παραδίδονται πριν από τη σύνταξη του εγγράφου αποδοχής αυτών, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της παράδοσης αυτών.

δ) Σε περίπτωση που το αντικείμενο της δωρεάς ή γονικής παροχής είναι η ψιλή κυριότητα τότε η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο συνένωσής της, με οποιοδήποτε τρόπο, με την επικαρπία εκτός αν συντρέχουν οι περιπτώσεις της παραγράφου 5 του άρθρου 16 του Ν.2961/2001¹⁴⁰.

Ο δωρεοδόχος – τέκνο μπορεί με τη υποβολή της αρχικής εμπρόθεσμης δήλωσής του να υποβάλει αίτημα για άμεση φορολόγηση της ψιλής κυριότητας. Τότε ο φόρος υπολογίζεται στην αξία που απομένει, αν από την αξία της πλήρους κυριότητας αφαιρεθεί η αξία που αντιστοιχεί στην επικαρπία¹⁴¹, η οποία δεν μπορεί να είναι μικρότερη από την αξία της ισόβιας επικαρπίας.

ε) Με την περίπτωση ε' της παρ.1 του άρθρου 40 του Ν.2961/2001 ορίζεται η μετάθεση του χρόνου φορολογίας για τα απαλλοτριωμένα ακίνητα κατά το χρόνο καταβολής της αποζημίωσης ή κατά το χρόνο άρσης της αποζημίωσης. Σημειώνουμε ότι η περίπτωση αυτή καταργήθηκε με την ενότητα Α' της παραγράφου 1^{α'} του άρθρου 25 του Ν.3842/2010 από 23/04/2010 αλλά επανίσχυσε, από 15/05/2018, με το άρθρο 147 του Ν.4537/2018 και σύμφωνα με το άρθρο 113§1 του ίδιου ως άνω νόμου, θεωρείται μηδέποτε καταργηθείσα. Τα ρυμοτομούμενα ακίνητα θεωρούνται κι αυτά ως αναγκαστικά απαλλοτριωμένα από την έκδοση του οικείου διατάγματος.

Από 15/05/2018 ο δωρεοδόχος ή το τέκνο μπορεί να ζητήσει οποτεδήποτε, και πριν την καταβολή της αποζημίωσης, την άμεση φορολόγηση των απαλλοτριωμένων

¹⁴⁰οι οποίες αναλύθηκαν παραπάνω στο κεφάλαιο 2.2.1.

¹⁴¹που εξευρίσκεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 15 και 16 του Ν.2961/01 και για τα οποία αναφερθήκαμε εκτενέστερα στο κεφ.2.4.5. Προσδιορισμός αξίας επικαρπίας

ή ρυμοτομούμενων ακινήτων του. Σε αυτή την περίπτωση ο χρόνος φορολογίας είναι ο χρόνος που υποβλήθηκε η δήλωση για την άμεση φορολόγηση εκτός αν το αίτημα υποβληθεί με την εμπρόθεσμη αρχική δήλωση οπότε τότε ο χρόνος φορολογίας είναι ο χρόνος σύνταξης του μεταβιβαστικού συμβολαίου.¹⁴²

στ) Τέλος σύμφωνα με την περίπτωση στ' της παρ.1 του άρθρου 40 του Ν.2961/2001 αν το αντικείμενο του φόρου δωρεάς ή γονικής παροχής είναι εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου το οποίο καταλήφθηκε από το Κράτος¹⁴³ η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο απόδοσης από το Κράτος.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 40 του Ν.2961/2001 προβλέπονταν και δύο περιπτώσεις μετάθεσης του χρόνου φορολογίας, με απόφαση του προϊσταμένου της ΔΟΥ όταν τα αντικείμενα της κτήσης είχαν κάλυμα ως προς την ελεύθερη διάθεσή τους ή αν ήταν απρόσοδα. Η παράγραφος 2 καταργήθηκε με το άρθρο 48 του Ν.4646/2019 και, σύμφωνα με την παρ.37 του άρθρου 66 του ίδιου ως άνω νόμου, ισχύει από 1/1/2019.

3.5.ΧΡΟΝΟΣ ΚΑΙ ΤΡΟΠΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΑΞΙΑΣ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Οι διατάξεις που αφορούν στο χρόνο και στον τρόπο προσδιορισμού της αξίας των αντικειμένων της κτήσης αιτία θανάτου έχουν αναλογική εφαρμογή και στη φορολογία δωρεάς και γονικής παροχής όπως προκύπτει από την παράγραφο 1 του άρθρου 41 του Ν.2961/2001 όπου ορίζεται ότι «Οι διατάξεις των άρθρων 9 έως και 16, 18, 20, 22 περίπτωση γ' και 27 εφαρμόζονται ανάλογα και στις περιουσίες που αποκτώνται αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής.»

Επιπρόσθετα, οι διατάξεις του άρθρου 45 του Ν.2961/2001 ορίζουν ότι, όπου στις παραπάνω διατάξεις γίνεται χρήση των όρων «κληρονομούμενος» νοείται αντίστοιχα ο «δωρητής» ή ο «γονέας», όπου ορίζεται «ο χρόνος θανάτου του κληρονομούμενου» νοείται «ο χρόνος κατάρτισης της σύμβασης» ή για άτυπες δωρεές

¹⁴²με την παρ.2 του άρθρου 113 του Ν.4537/2018 (ΦΕΚ Α' 84/15-05-2018)προστέθηκαν εδάφια μετά το πρώτο της περίπτωση ε' της παρ.1 του άρθρου 40 του Ν.2961/2001και σύμφωνα με το άρθρο 147 του Ν.4537/2018 ισχύουν από 15/05/2018 και μετά.

¹⁴³λόγω εγκατάλειψης από τον ιδιοκτήτη του ή λόγο μεσεγγύησης πχ σε περίπτωση που ο ιδιοκτήτης του είναι κάτοικος ξένου κράτους.

– γονικές παροχές «η παράδοση των αντικειμένων της δωρεάς ή της γονικής παροχής», προκειμένου για δωρεές αιτία θανάτου νοείται ο θάνατος του δωρητή, αντί «κτήση αιτία θανάτου» η κτήση «αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής» και αντί «δικαιούχου αιτία θανάτου» ο «δωρεοδόχος» ή το «τέκνο».

Επομένως προκειμένου να προσδιορίσουμε το χρόνο υπολογισμού της αξίας των αντικειμένων της κτήσης δωρεάς ή γονικής παροχής, θα πρέπει πρώτα να προσδιορίσουμε το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης όπου, όπως είπαμε και παραπάνω, κατά το γενικό κανόνα για τις δωρεές ή γονικές παροχές, όταν συντάσσεται συμβόλαιο η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά το χρόνο σύνταξης του συμβολαίου και σε περίπτωση άτυπης δωρεάς η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά το χρόνο παράδοσης του πράγματος.

Εξαιρέση στα παραπάνω αποτέλεσε το διάστημα μέχρι και τις 12/12/2007, όπου είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 9 του Ν.2961/2001 που αφορούσαν στον προσδιορισμό της αξίας των αντικειμένων της κτήσης αιτία θανάτου για δηλώσεις φόρου κληρονομιάς που υποβάλλονταν εκπρόθεσμα μετά την τριετία, οι οποίες αναλογικά εφαρμόστηκαν¹⁴⁴ και στη φορολογία δωρεών και γονικών παροχών και σύμφωνα με τις οποίες, ο χρόνος υπολογισμού της αξίας των αντικειμένων της κτήσης και οι φορολογικές κλίμακες λαμβάνονταν αυτές του χρόνου υποβολής της δήλωσης.¹⁴⁵

Τέλος, στην περίπτωση άτυπης δωρεάς χρημάτων, προκειμένου να δικαιολογηθεί η αγορά μη εισηγμένων μετοχών στο Χρηματιστήριο ή μη εισηγμένων τίτλων ή μεριδίων συμμετοχών σε εταιρίες, ως αξία λαμβάνεται η μεγαλύτερη μεταξύ του δηλωθέντος τιμήματος και της αξίας που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 4 του άρθρου 12 του Ν.2961/2001 και την κατ' εξουσιοδότηση Πολ.1055/1-04-2003, όπως ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 41 του Ν.2961/2001.

¹⁴⁴ σύμφωνα με τις διατάξεις παραγράφου 1 του άρθρου 41 του Ν.2961/2001

¹⁴⁵ Τα παραπάνω αναλύθηκαν εκτενέστερα στο κεφάλαιο 2.3. του παρόντος.

3.5.1. Προσδιορισμός της «προσωρινής εκτίμησης» στη φορολογία δωρεών – γονικών παροχών.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 41 του Ν.2961/2001 ορίζεται ότι «Οι διατάξεις των παραγράφων 2, 3, 4 και 5 του άρθρου 8 του Α.Ν. 1521/1950 (ΦΕΚ 245 Α'), όπως αυτές ισχύουν, εφαρμόζονται ανάλογα και στις κτήσεις αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής». Επομένως, όπως ισχύει και στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων, προκειμένου να μεταβιβαστούν ακίνητα ή εμπράγματα δικαιώματα αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής για τα οποία δεν έχει εφαρμογή το σύστημα του «αντικειμενικού προσδιορισμού» της αξίας τους, εφαρμόζεται ο θεσμός της «προεκτίμησης» ή αλλιώς της «προσωρινής εκτίμησης».

Ο θεσμός της προεκτίμησης εφαρμόζεται υποχρεωτικά στη φορολογία δωρεών ή γονικών παροχών, σε αντίθεση με τη φορολογία κληρονομιών, στην οποία η προεκτίμηση είναι προαιρετική¹⁴⁶. *Ο υπόχρεος μπορεί, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 41 του ν.2961/01 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.*

Η φράση του πρώτου εδαφίου της παρ.3 του άρθρου 41 «από την παραλαβή της δήλωσης» αντικαταστάθηκε¹⁴⁷ από τη φράση «από τον προσδιορισμό της αξίας» και πλέον από 01/01/2020 η προθεσμία των δύο μηνών για την αποδοχή της προεκτίμησης αρχίζει από τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ¹⁴⁸

Σε περίπτωση που ο υπόχρεος στο φόρο δωρεοδόχος ή τέκνο αποδεχθεί, στη δίμηνη προθεσμία που ορίζει ο νόμος, την «προσωρινή» αξία που προσδιόρισε η

¹⁴⁶ και εφαρμόζεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 73 του Ν.2961/2001

¹⁴⁷ με την περίπτωση 3 της παρ. Α του άρθρου 48 του Ν.4646/2019 και σύμφωνα με την παρ. 37 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου ισχύει από 1/1/2020 και μετά.

¹⁴⁸ Σύμφωνα με την εισηγητική έκθεση η τροποποίηση της φράσης έγινε προκειμένου να εναρμονιστεί η φορολογία δωρεών και γονικών παροχών με τη φορολογία μεταβιβάσεων ακινήτων ενόψει της υλοποίησης της ηλεκτρονικής υποβολής των δηλώσεων φόρου μεταβίβασης ακινήτων.

φορολογική αρχή τότε η δήλωση εκκαθαρίζεται, ο αναλογούν φόρος βεβαιώνεται χωρίς την επιβολή πρόσθετων φόρων και η δήλωση περαιώνεται ως ειλικρινής, με την προϋπόθεση ότι δεν υπάρχουν ανακρίβειες στα περιγραφικά στοιχεία του οικοπέδου, τέτοιας φύσεως, που να επιδρούν στη διαμόρφωση μεγαλύτερης αξίας.

Από την άλλη αν ο φορολογούμενος δεν αποδεχθεί, στην ταχθείσα δίμηνη προθεσμία, την «προεκτίμηση» τότε η φορολογική αρχή μπορεί, μέχρι την παραγραφή της υπόθεσης, να διενεργήσει έλεγχο και να επιβάλει παράλληλα με τον κύριο φόρο και πρόσθετο φόρο ανακρίβειας.

3.6 ΑΚΥΡΩΣΗ-ΑΝΑΚΛΗΣΗ-ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ-ΔΩΡΕΑΣ Ή ΓΟΝΙΚΗΣ ΠΑΡΟΧΗΣ

Περαιτέρω με το άρθρο 42 του Ν.2961/2001 ορίζεται η φορολογική αντιμετώπιση της ακύρωσης ή ανάκλησης ή επανάληψης δωρεών ή γονικών παροχών, οι οποίες διακρίνονται στις κάτωθι περιπτώσεις:

α) ακύρωσης ή ανάκλησης δωρεών εν ζωή και γονικές παροχές

- κατά πλήρη κυριότητα,
- κατά επικαρπία —————> με αναβολή της φορολογίας
- κατά ψιλή κυριότητα —————> με άμεση φορολόγηση

β) ακύρωσης ή ανάκλησης δωρεών αιτία θανάτου

γ) επανάληψης συμβολαίου δωρεάς ή γονικής παροχής

3.6.1 Ακύρωση ή ανάκληση δωρεάς εν ζωή ή γονικής παροχής κατά πλήρη κυριότητα

Όταν ακυρώνονται δωρεές εν ζωή και γονικές παροχές κατά πλήρη κυριότητα ή αναγνωρίζονται ως άκυρες με τελεσίδικη δικαστική απόφαση, εν όλω ή εν μέρει, ή ανακαλούνται νόμιμα τότε, σύμφωνα με την περίπτωση Α της παραγράφου 1 του άρθρου 42 του Ν.2961/2001, φορολογικά λογίζονται ως δωρεές ή αντίστοιχα γονικές παροχές επικαρπίας για το διάστημα της παράδοσης των αντικειμένων της κτήσης μέχρι και την τελεσιδικία της δικαστικής απόφασης. Αν όμως η δικαστική απόφαση προβλέπει και την επιστροφή των

καρπών σε αυτή την περίπτωση, προκειμένου να επιστραφεί ολόκληρος ο φόρος που βεβαιώθηκε και καταβλήθηκε, θα πρέπει να αποδεικνύεται η επιστροφή με εκτέλεση της απόφασης ή συμβολαιογραφική πράξη.

Όταν οι δωρεές ή γονικές παροχές ανακαλούνται με συμφωνία των μερών τότε, σύμφωνα με την περίπτωση Β της παραγράφου 1 του άρθρου 42 του Ν.2961/2001, διακρίνουμε δύο επιμέρους διαφορετικές περιπτώσεις:

α) η ανάκληση να έγινε μέσα στην πενταετία οπότε φορολογείται μόνο η σύσταση της δωρεάς ή γονικής παροχής και όχι η ανάκλησή της και

β) η ανάκληση να έγινε μετά την πενταετία, οπότε φορολογείται και η σύστασή της και η ανάκλησή της, δηλαδή η πράξη της αναμεταβίβασης των αντικειμένων της κτήσης με χαριστική αιτία, προς τον αρχικό δωρητή ή γονέα.

Αυτό πρακτικά σημαίνει ότι στις ανωτέρω περιπτώσεις οφείλεται φόρος και βάσει δήλωσης αλλά και κατόπιν ελέγχου, ανεξάρτητα αν αυτές είχαν ανακληθεί με οιονδήποτε τρόπο.

3.6.2 Ακύρωση ή ανάκληση δωρεάς εν ζωή ή γονικής παροχής κατά επικαρπία

Αν ακυρωθεί ή ανακληθεί δωρεά εν ζωή ή γονική παροχή κατά επικαρπία, είτε με δικαστική απόφαση, είτε με συμφωνία των μερών τότε, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 42 του Ν.2961/2001, εφαρμόζονται αντίστοιχα όσα έχουν αναφερθεί παραπάνω και ισχύουν σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων Α και Β της παραγράφου 1 του ιδίου ως άνω άρθρου και νόμου.

3.6.3 Ακύρωση ή ανάκληση δωρεάς εν ζωή ή γονικής παροχής κατά ψιλή κυριότητα

Όπως ορίζεται από τις διατάξεις της περίπτωσης Α της παραγράφου 3 του άρθρου 42 του Ν.2961/2001, σε περίπτωση ακύρωσης ή νόμιμης ανάκλησης ή αναγνώρισης με δικαστική τελεσίδικη απόφαση, δωρεάς εν ζωή ή γονικής παροχής, ψιλής κυριότητας για την οποία είχε ζητηθεί από τον υπόχρεο σε φόρο η άμεση φορολόγηση,¹⁴⁹ τότε ο φόρος που βεβαιώθηκε εκπίπτει και αν καταβλήθηκε επιστρέφεται. Επιπρόσθετα δεν φορολογείται η ανάκληση, δηλαδή η πράξη με την οποία τα αντικείμενα της κτήσης επιστρέφουν στον αρχικό δωρητή ή γονέα.

¹⁴⁹ σύμφωνα με την περίπτωση ε' της παραγράφου 5 του άρθρου 16 του Ν.2961/2001

Διαφορετικά αντιμετωπίζεται η περίπτωση της ανάκλησης με συμφωνία των μερών οι οποίες φορολογούνται για τη σύστασή τους όχι όμως και για την ανάκλησή τους.

Τέλος, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου, η περίπτωση αμετάκλητης δωρεάς αιτίας θανάτου ή δωρεά ή γονική παροχή ψιλής κυριότητας για την οποία αναβλήθηκε η φορολογία της, δεν υπόκεινται σε φόρο τόσο η σύστασή όσο και η ανάκλησή της, αν ακυρωθούν ή αναγνωρισθούν ως άκυρες από τα δικαστήρια με τελεσίδικη απόφαση ή ανακληθούν νόμιμα ή με συμφωνία των μερών.

3.6.4 Επανάληψη συμβολαίου δωρεάς ή γονικής παροχής

Επειδή κατά το παρελθόν η επανάληψη συμβολαίου, καθώς και η διόρθωση συμβολαίου δημιουργούσε αντιδικίες μεταξύ των φορολογουμένων και της φορολογικής αρχής και συχνές προσφυγές στα Διοικητικά Δικαστήρια, που είχε ως αποτέλεσμα τη διατάραξη του πνεύματος εμπιστοσύνης στις μεταξύ τους σχέσεις, θεσμοθετήθηκαν και στη φορολογία δωρεών – γονικών παροχών, τα ουσιώδη στοιχεία της σύμβασης που όταν η επανάληψη ή η διόρθωση συμβολαίου δεν αναφέρεται σε αυτά δε δημιουργείται υποχρέωση καταβολής φόρου.

Έτσι, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 42 του Ν.2961 *«Η επανάληψη συμβολαίου δωρεάς ή γονικής παροχής 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 όνομα των συμβαλλομένων, στην έκταση ή στη θέση και στην περιγραφή του ακινήτου, δεν δημιουργεί υποχρέωση καταβολής φόρου».*

Σε περίπτωση που η έκταση με βάση το μεταγενέστερο συμβόλαιο είναι μεγαλύτερη, τότε ο φόρος που οφείλεται αφορά στην αξία της επιπλέον έκτασης, ενώ αν είναι μικρότερη δεν οφείλεται φόρος.

Επίσης δεν οφείλεται φόρος όταν η επιπλέον έκταση δεν υπερβαίνει το 2% της έκτασης που αναγράφεται στο συμβόλαιο που επαναλαμβάνεται και όταν η αξία αυτού του ποσοστού δεν υπερβαίνει τα 1.500 ευρώ.

3.7. ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ ΓΟΝΙΚΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ -ΔΩΡΕΩΝ

Οι φορολογίες γονικών παροχών – δωρεών προβλέπουν πλήθος απαλλαγών οι οποίες σε μεγάλο βαθμό ακολουθούν τις απαλλαγές που προβλέπονται στη φορολογία

κληρονομιών και κατά βάση περιλαμβάνονται στο άρθρο 43 αλλά και στο άρθρο 122 του ν.2961/2001 (ΚΦΚ.). Παρακάτω θα αναφερθούμε στις κυριότερες από τις απαλλαγές που προβλέπονται σήμερα αλλά θα κάνουμε αναφορά και στις κυριότερες μεταβολές που διαχρονικά ίσχυσαν.

3.7.1. Απαλλαγή πρώτης κατοικίας από το φόρο γονικής παροχής

Δεν υπόκειται σε φόρο γονικής παροχής κατοικία ή οικόπεδο που περιέρχεται σε τέκνο, σύμφωνα με τις διατάξεις της ενότητας Α του άρθρου 43 του Ν.2961/2001 εφόσον πληρούνται οι κάτωθι προϋποθέσεις:

α. Η κατοικία ή το οικόπεδο να περιέρχεται σε τέκνο όπως ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 29 του Ν.2961/2001¹⁵⁰.

β. Η κατοικία¹⁵¹ ή το οικόπεδο¹⁵² να περιέρχονται στο τέκνο εξ ολοκλήρου και κατά πλήρη κυριότητα

γ. Το τέκνο να είναι ενήλικο

δ. Το τέκνο που αιτείται την απαλλαγή¹⁵³ θα πρέπει να στερείται κατοικίας που να πληροί τις στεγαστικές τους ανάγκες τους με τους όρους, τις προϋποθέσεις και τους περιορισμούς της ενότητας Α του άρθρου 26¹⁵⁴.

ε. Η κατοικία ή το οικόπεδο να παραμείνει στην κυριότητα του τέκνου και να μη μεταβιβαστεί ή συσταθεί σε αυτό οποιοδήποτε εμπράγματο δικαίωμα, εκτός από υποθήκη, για μία τουλάχιστον πενταετία.

Σε περίπτωση που η κατοικία ή το οικόπεδο ανήκει από κοινού στους δύο γονείς, παρέχεται απαλλαγή, εφόσον η απόκτηση γίνεται ταυτόχρονα και με το ίδιο συμβολαιογραφικό έγγραφο.

¹⁵⁰τέκνα 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

¹⁵¹η οποία θα πρέπει να έχει ανεγερθεί νόμιμα

¹⁵²να είναι οικοδομήσιμο και να βρίσκεται εντός εγκεκριμένου ρυμοτομικού σχεδίου δήμου ή κοινότητας

¹⁵³και σε περίπτωση έγγαμου ο σύζυγος και τα ανήλικα τέκνα τους

¹⁵⁴βλέπε αναλυτικά στο κεφάλαιο 2.5.4. Απαλλαγή πρώτης κατοικίας από το φόρο κληρονομιάς, της παρούσας εργασίας.

Δεν παρέχεται απαλλαγή από το φόρο γονικής παροχής, πριν την παρέλευση χρονικού διαστήματος πέντε (5) ετών από τη μεταβίβαση της επικαρπίας, της οίκησης ή του ιδανικού μεριδίου σε κατοικία ή οικόπεδο που πληρούσε τις στεγαστικές ανάγκες και άνηκε στον δικαιούχο της απαλλαγής ή στο σύζυγό του ή στο ανήλικο τέκνο τους. Το ίδιο χρονικό διάστημα απαιτείται και όταν μεταβιβάζεται η ψιλή κυριότητα οικοπέδου ή ιδανικού μεριδίου αυτού.

Τα ποσά της δικαιούμενης απαλλαγής από το φόρο γονικής παροχής, όπως διαμορφώθηκαν μετά την αντικατάσταση της ενότητας Α του άρθρου 43 του Ν.2961/2001 από την παρ. 15 του άρθρου 25 του Ν.3842/2010 (ΦΕΚ Α' 58/23-4-2010) και ισχύουν στις υποθέσεις στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από 23/4/2010¹⁵⁵ μέχρι και σήμερα, είναι ίδια με τα ποσά απαλλαγής πρώτης κατοικίας από το φόρο κληρονομιών.¹⁵⁶

Η απαλλαγή πρώτης κατοικίας από το φόρο γονικής παροχής διαχρονικά ακολούθησε τα όρια της αντίστοιχης απαλλαγής από το φόρο κληρονομιών. Η μόνη περίοδος που τα ποσά της απαλλαγής μεταξύ των δύο φορολογιών ήταν διαφορετικά ήταν το διάστημα από 22/11/2001 μέχρι 31/12/2002, όπου η απαλλαγή που προβλέπονταν στη γονική παροχή για το τέκνο ανέρχονταν στο ποσό των 2.400.000 δραχμές το οποίο από 1/1/2002, με την παράγραφο 16 του άρθρου 12 του ν.2948/2001, έγινε 7.100,00 ευρώ και δεν προβλέπονταν η διαφοροποίηση ποσού από άγαμο σε έγγαμο. Το παραπάνω ποσό προσαυξάνονταν κατά 1.700.000 δραχμές και από 1/1/2002 σε 5.000,00 ευρώ, για τη σύζυγο και κάθε ένα από τα δύο πρώτα τέκνα του δικαιούχου και κατά 2.500.000 δραχμές ή 7.500,00 ευρώ για το τρίτο και καθένα από τα επόμενα τέκνα του. Αν ο δικαιούχος της γονικής παροχής παρουσίαζε αναπηρία τουλάχιστον 67%, η απαλλαγή ανέρχονταν στο μισό της φορολογητέας αξίας του ακινήτου και δεν μπορούσε να υπερβεί τα 24.000.000 δραχμές ή 71.000,00 ευρώ.

Τα όρια των δικαιούμενων ποσών για την απαλλαγή πρώτης κατοικίας όπως ίσχυσαν διαχρονικά και ισχύουν μέχρι και σήμερα, περιγράφηκαν αναλυτικά στο

¹⁵⁵ σύμφωνα με την ενότητα Γ του άρθρου 25 του Ν.3842/2010 (ΦΕΚ Α' 58/23-4-2010)

¹⁵⁶ Βλέπε κεφάλαιο 2.5.4. Απαλλαγή πρώτης κατοικίας από το φόρο κληρονομιάς, της παρούσας εργασίας

κεφάλαιο «2.5.4. Απαλλαγή πρώτης κατοικίας από το φόρο κληρονομιάς της παρούσας εργασίας».

3.7.2. Απαλλαγές του φόρου δωρεών που καταργήθηκαν με το Ν.3842/2010

Επανελημμένα έχουμε αναφέρει και αναλυτικότερα εκθέσαμε στο κεφ.2.5.5. της παρούσας εργασίας τις αλλαγές που έφερε ο Ν.3842/2010, κυρίως στην κατάργηση απαλλαγών στη φορολογία κληρονομιών αλλά και δωρεών- γονικών παροχών, καθώς σύμφωνα με τη διατύπωση της διάταξης της παραγράφου 1 της ενότητας Β του άρθρου 25 του ως άνω νόμου *« Από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως δεν έχουν ισχύ απαλλαγές και μειώσεις από το φόρο κληρονομιών και δωρεών που δεν περιλαμβάνονται στα άρθρα 25 και 43 του Κώδικα, όπως τροποποιούνται με τον παρόντα νόμο.»*

Η σημαντικότερη κατάργηση αφορούσε στις γεωργικές απαλλαγές της φορολογίας κληρονομιών¹⁵⁷ οι οποίες, με την ενότητα Β του άρθρου 43 του Ν.2961/2001, εφαρμόστηκαν αναλογικά και στις κτήσεις αιτία δωρεάς-γονικής παροχής από την ημερομηνία έναρξης του Ν.2961/2001, στις 22/11/2001 μέχρι και στις 22/04/2010, ενώ με το Ν.3842/2010¹⁵⁸ καταργήθηκαν σε υποθέσεις με χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης από 23/4/2010¹⁵⁹ και μετά.

3.7.3. Λοιπές απαλλαγές του φόρου δωρεών που εξακολουθούν να ισχύουν.

Σύμφωνα με την περίπτωση α' της ενότητας Γ του άρθρου 43 του Ν.2961/2001, απαλλάσσονται από το φόρο δωρεάς οι κτήσεις από τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 25, δηλαδή το Δημόσιο και οι λογαριασμοί που δημιουργούνται υπέρ του Δημοσίου, αλλά και οι αλλοδαποί με τον όρο της αμοιβαιότητας, εφόσον προβλέπεται απαλλαγή τους από το φόρο με διεθνείς συμβάσεις.

¹⁵⁷ Όπως ίσχυαν με τις διατάξεις του άρθρου 26 ενότητες Β', Γ', Δ' και Ε

¹⁵⁸ με την παρ. 13 του άρθρου 25 του Ν.3842/2010 (ΦΕΚ Α' 58/23-4-2010) καταργήθηκαν οι ενότητες Β, Γ, Δ, και Ε του άρθρου 26 Ν.2961/2001

¹⁵⁹ και σύμφωνα με την ενότητα Γ του άρθρου 25 του Ν.3842/2010

Απαλλαγή από το φόρο δωρεάς έχουν, σύμφωνα με την περίπτωση β΄ της ενότητας Γ του άρθρου 43 του Ν.2961/2001, *«Τα βοηθήματα ή αποζημιώσεις που καταβάλλονται εφάπαξ ή περιοδικά από τα ασφαλιστικά ταμεία ή ασφαλιστικούς οργανισμούς, λόγω θανάτου του ασφαλισμένου, στη χήρα, τα τέκνα περιλαμβανομένων και των θετών, τους γονείς και τις άγαμες αδερφές αυτού»*. Επομένως η αποζημίωση που καταβάλλεται από τα ασφαλιστικά ταμεία σε πρόσωπα που δεν περιλαμβάνονται στις περιπτώσεις που ο νόμος απαριθμεί περιοριστικά, υπόκειται σε φόρο δωρεάς.

Επιπλέον η χωρίς αντάλλαγμα παραχώρηση περιουσιακών στοιχείων προς το Δημόσιο, τους δήμους ή τις κοινότητες και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, απαλλάσσεται του φόρου δωρεάς σύμφωνα με την περίπτωση γ΄ της ενότητας Γ του άρθρου 43 του Ν.2961/2001, ενώ παράλληλα παρέχεται απαλλαγή και στις μεταβιβάσεις με χαριστική αιτία μετοχών και λοιπών κινητών αξιών που διενεργούνται από το Δημόσιο ή τη Δημόσια Επιχείρηση Κινητών Αξιών (Δ. Ε.Κ.Α. Α.Ε.) ή προς το Δημόσιο ή τη Δ.Ε.Κ.Α. Α.Ε. όπως ορίζεται από τις διατάξεις της περίπτωσης ε΄ της ενότητας Γ΄ του άρθρου 43 του Ν.2961/2001.

Με την παρ. 2 του άρθρου 16 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α΄ 276/22-12-2006,) η οποία ισχύει για υποθέσεις με χρόνο φορολογίας από 22/12/2006¹⁶⁰ και μετά, προστέθηκε περίπτωση στ΄ στην ενότητα Γ του άρθρου 43 του Ν.2961/2001, σύμφωνα με την οποία *«χρηματικά ποσά μέχρι ογδόντα χιλιάδες (80.000) ευρώ συνολικά ανά δικαιούχο, που καταβάλλονται, εφάπαξ ή περιοδικά, σε σύζυγο και ανήλικα τέκνα στρατιωτικού που απεβίωσε κατά την εκτέλεση διατεταγμένης υπηρεσίας συνεπαγομένης επαυξημένο κίνδυνο και προδήλως και αναμφισβήτητα λόγω αυτής»*. Η απαλλαγή αυτή κρίθηκε αναγκαία, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του νόμου, ως ένδειξη αναγνώρισης της πολιτείας για τις υπηρεσίες που πρόσφερε στην πατρίδα ο θανών στρατιωτικός.

Με το άρθρο 3 του Ν.4330/2015 (ΦΕΚ Α΄59/16-6-2015), το οποίο ισχύει σε υποθέσεις με χρόνο φορολογίας από 16/6/2015 και μετά¹⁶¹ προστέθηκε περίπτωση ζ΄¹⁶² στην ενότητα Γ του άρθρου 43 του Ν.2961/2001, σύμφωνα με την οποία *«χρηματικά*

¹⁶⁰ Σύμφωνα με το άρθρο 39 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α΄ 276/22-12-2006)

¹⁶¹ Σύμφωνα με το άρθρο 6 του ίδιου νόμου

¹⁶² Η οποία εκ παραδρομής ανεγράφη ως περίπτωση στ΄ ενώ η παράγραφος αυτή προϋπήρχε.

ποσά που καταβάλλονται από την 1η Ιανουαρίου 2015 έως τις 31 Δεκεμβρίου 2015 σε σύζυγο, τέκνα, γονείς και αδέρφια των προσώπων που απεβίωσαν ή αγνοούνται λόγω του ναυαγίου του πλοίου Norman Atlantic, που έλαβε χώρα το Δεκέμβριο του 2014.»

Από την έναρξη ισχύος του Ν.2961/2001 στις 22/11/2001 και μέχρι και τις 22/04/2010 απαλλάσσονταν από το φόρο δωρεάς, σύμφωνα με την περ.α΄ της ενότητας Γ΄ του άρθρου 43 Ν.2962/2001, οι δήμοι, οι κοινότητες, οι ιεροί ναοί, οι ιερές μονές, το ιερό κοινό του Πανάγιου Τάφου, η Ιερή Μονή του όρους Σινά, η Ορθόδοξη Εκκλησία της Αλβανίας και τα ΝΠΔΔ και μια σειρά άλλων προσώπων που περιγράφονταν αναλυτικά στο άρθρο 25 §1α΄ του Ν.2961/2001 καθώς ακολουθούσαν τις διατάξεις της φορολογίας κληρονομιών. Από 23/04/2010 η ανωτέρω απαλλαγή τροποποιήθηκε¹⁶³ και προστέθηκε στην ενότητα Β΄ Ειδικές περιπτώσεις δωρεών ως «α) Οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 25 εφαρμόζονται ανάλογα και στις κτήσεις αιτία δωρεάς. Οι χρηματικές δωρεές προς τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 25 υπόκεινται στο φόρο που προβλέπεται στην παράγραφο 5 του άρθρου 29 μετά την αφαίρεση αφορολόγητου ποσού χιλίων (1.000) ευρώ κατ΄ έτος.» και αναλυτικότερα για τον τρόπο εφαρμογής αναφερθήκαμε στο κεφ. 2.5.5. «Απαλλαγές που καταργήθηκαν με το Ν.3842/2010»

Τέλος, σύμφωνα με την ενότητα Β΄ του άρθρου 43 Ν.2961/2001, όπως αντικαταστάθηκε από την παρ. 16 του άρθρου 25 του Ν.3842/2010 (ΦΕΚ Α΄ 58/23-4-2010), προβλέπεται απαλλαγή σε πανελλήνιους φιλανθρωπικούς εράνους δωρεάς κινητών (χρηματικά ποσά ή λοιπά κινητά περιουσιακά στοιχεία)¹⁶⁴ ή απαλλαγή δωρεών μεταξύ θρησκευτικού χαρακτήρα νομικών προσώπων¹⁶⁵ της περίπτωσης α΄ της παραγράφου 3 του άρθρου 25 Ν.2961/2001¹⁶⁶, αλλά και δωρεές περιουσιακών στοιχείων από οποιονδήποτε, για την ανακούφιση πληγέντων από σεισμό, πυρκαγιά ή πλημμύρα μέσα σε μία τριετία από την κήρυξη περιοχής σε κατάσταση έκτακτης ανάγκης πολιτικής προστασίας¹⁶⁷. Όλες οι παραπάνω αναφερθείσες περιπτώσεις

¹⁶³η ενότητα Β του άρθρου 43 αντικαταστάθηκε με την παρ. 16 του άρθρου 25 του Ν.3842/2010 (ΦΕΚ Α΄ 58/23-4-2010) και σύμφωνα με την ενότητα Γ του ίδιου άρθρου του ίδιου νόμου ισχύει στις υποθέσεις στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από 23/4/2010 και μετά.

¹⁶⁴ Σύμφωνα με την υποπερίπτωση βα΄ της ενότητας Β΄ του άρθρου 43 του Ν.2961/2001

¹⁶⁵ Σύμφωνα με την υποπερίπτωση ββ΄ της ενότητας Β΄ του άρθρου 43 του Ν.2961/2001

¹⁶⁶ π.χ. οι ιεροί ναοί, οι ιερές μονές, το Ιερό Κοινό του Πανάγιου Τάφου, κ.α

¹⁶⁷ Σύμφωνα με την υποπερίπτωση βγ΄ της ενότητας Β΄ του άρθρου 43 του Ν.2961/2001.

απαλλαγών αφορούν σε υποθέσεις με χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης από 23/04/2010 και μετά.

3.8.ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΔΩΡΕΩΝ -ΓΟΝΙΚΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ

Με το άρθρο 44 του Ν.2961/2001 ορίζεται ο τρόπος υπολογισμού του φόρου δωρεών- γονικών παροχών, οι κατηγορίες στις οποίες κατατάσσονται οι υπόχρεοι στο φόρο δωρεοδόχοι - τέκνα και οι κατηγορίες φορολογικών κλιμάκων με διαφορετικά αφορολόγητα όρια και συντελεστές φόρου.

Στην Ελλάδα η φορολογία δωρεών – γονικών παροχών ακολούθησε τη φορολογία κληρονομιών, η οποία στηρίχθηκε στο προοδευτικό σύστημα φορολόγησης, όπου ο φορολογικός συντελεστής αυξάνει όσο μεγαλώνει το φορολογητέο αντικείμενο αλλά και την κατάταξη των υπόχρεων σε φόρο σε κατηγορίες ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση με το δωρητή προκειμένου να προστατευθεί ο θεσμός της οικογένειας αλλά και για λόγους κοινωνικής δικαιοσύνης. Εξαιρέση στα παραπάνω αποτέλεσε το διάστημα όπου ίσχυσε ο Ν.3634/2008, ήτοι από 13/12/2007 έως 07/01/2010, όπου η φορολόγηση των δωρεών για τα οποία θα αναφερθούμε αναλυτικά στη συνέχεια.

3.8.1.Ισχύον τρόποσ υπολογισμού του φόρου από 24/04/2010 ως σήμερα

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 44 του Ν.2961/2001, με εξαίρεση τα χρηματικά ποσά, το υπόλοιπο της φορολογητέας περιουσίας που δωρίζεται ή παρέχεται σε τέκνο, μετά την αφαίρεση των εκπτώσεων και των απαλλαγών που προβλέπονται στα άρθρα 41 και 43, υποβάλλεται σε φόρο, που υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 που ορίζουν την κατάταξη των φορολογουμένων σε κατηγορίες και τις φορολογικές κλίμακες του φόρου. Τα παραπάνω αναφορικά με τον τρόπο κατάταξης των υπόχρεων σε φόρο σε κατηγορίες και τις φορολογικές κλίμακες αναλυτικά εκτέθηκαν στο κεφάλαιο 2.6.1. της παρούσας εργασίας.

Από το φόρο που προκύπτει αφαιρείται ο φόρος που αναλογεί στις προγενέστερες δωρεές, γονικές παροχές που έγιναν από τον ίδιο δωρητή και δωρεοδόχο και από τον ίδιο γονέα και τέκνο, που συνυπολογίζονται σύμφωνα με το άρθρο 36, δηλαδή εφόσον δεν έχουν παραγραφεί. Για παράδειγμα σε υποθέσεις με

χρόνο φορολογίας από 18/12/2018 έχουν παραγραφεί¹⁶⁸ και δεν συνυπολογίζονται, οι δωρεές- γονικές παροχές με χρόνο φορολογίας πριν την 31/12/2003.

Επιπλέον εφαρμόζονται ανάλογα με τη φορολογία κληρονομιών οι διατάξεις του άρθρου 31 που προβλέπουν ότι σε περίπτωση συνυπολογισμού προγενέστερων δωρεών, γονικών παροχών από το φόρο εκπίπτει ο φόρος που αναλογεί σε αυτές κατά το χρόνο του συνυπολογισμού, ο οποίος υπολογίζεται και για τις γονικές παροχές σαν αυτές να είχαν φορολογηθεί ως δωρεές. Σε περίπτωση που βεβαιώθηκε μεγαλύτερος φόρος για αυτές από αυτόν που αναλογεί, εκπίπτει ο μεγαλύτερος αυτός φόρος ο οποίος σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να είναι μικρότερος από αυτόν που αναλογεί στην κτήση αιτία δωρεάς – γονικής παροχής, χωρίς το συνυπολογισμό.

Από τον παραπάνω φόρο εκπίπτει και ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε ή οριστικά και τελεσίδικα βεβαιώθηκε στην αλλοδαπή για τις δωρεές και γονικές παροχές κινητών που έγιναν εκεί, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 32 που ισχύει και στη φορολογία κληρονομιών.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 και 2 του άρθρου 56 του Ν.4839/02-10-2021¹⁶⁹ για τις δωρεές και γονικές παροχές οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου που περιέρχονται στην Α' κατηγορία και συστήνονται από 01/10/2021 υπάρχει πρόσθετο αφορολόγητο 800.000,00€ το οποίο δεν συνυπολογίζεται στις αιτία θανάτου κτήσεις. Προκειμένου για δωρεές χρηματικών ποσών η δωρεά των χρημάτων προς τα ως άνω πρόσωπα, θα πρέπει να διενεργείται με μεταφορά χρημάτων μέσω χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων ενώ για δωρεές χρημάτων που περιέρχονται στην Α' κατηγορία πάνω από το αφορολόγητο ποσό των 800.000,00€ υπάρχει φόρος ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%) .

3.8.1.1. Αυτοτελής φορολόγηση δωρεών –γονικών

Ο θεσμός του συνυπολογισμού στις φορολογίες δωρεών – γονικών παροχών δεν εφαρμόζεται σε περιπτώσεις χρηματικών ποσών που δωρίζονται ή παρέχονται από γονέα σε τέκνο (πλην του ποσού της γονικής παροχής για αγορά 1ης κατοικίας) τα

¹⁶⁸ σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 102 του Ν.2961/2001

¹⁶⁹ Σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου πενήτηκοστού έκτου του Ν.4839/2021 (ΦΕΚ Α'181/02-10-2021) αντικαταστάθηκε η παρ. 1 του άρθρου 44 του Ν.2961/2001

οποία, σύμφωνα την παρ. 2 του άρθρου 44 του Ν.2961/2001 όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 25 του Ν.3842/2010 (ΦΕΚ Α' 58/23-4-2010) φορολογούνται με αυτοτελείς πάγιους συντελεστές φόρου πλην όσα αναφέρθηκαν παραπάνω και αφορούν τις αλλαγές που επήλθαν από 01/10/2021 για το αφορολόγητο ποσό των 800.000,00€ της 1^{ης} κατηγορίας για όλα τα περιουσιακά στοιχεία.

Συγκεκριμένα «Η αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής κτήση χρηματικών ποσών υπόκειται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται αυτοτελώς με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στην Α' κατηγορία, με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στη Β' κατηγορία και με συντελεστή σαράντα τοις εκατό (40%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στη Γ' κατηγορία.»

Σε αυτοτελή φορολόγηση υπάγονται και τα δικαιώματα μεταλλειοκτησίας και μεταλλευτικών ερευνών, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 44 και της παραγράφου 6 του άρθρου 29 του Ν.2961/2001, όπου ο φόρος υπολογίζεται σε πεντακόσια (500) ευρώ ανά τετραγωνικό χιλιόμετρο ή κλάσμα αυτού επί της εκτάσεως του μεταλλείου ή του χώρου της άδειας μεταλλευτικών ερευνών.

Τέλος και στις δωρεές περιουσιακών στοιχείων προς τα πρόσωπα που ορίζονται από την παράγραφο 3 του άρθρου 25 του Ν.2961/2001 όπως πχ ΝΠΔΔ, Νομαρχιακές Αυτοδιοικήσεις, ΟΤΑ, νομικά πρόσωπα θρησκευτικού χαρακτήρα αλλά και νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που αποδεδειγμένα επιδιώκουν σκοπούς γενικά επωφελείς για την κοινωνία, προβλέπεται αυτοτελής φορολόγηση και ο φόρος υπολογίζεται με συντελεστή πέντε δέκατα τοις εκατό (0,5%), σύμφωνα με την υποπερίπτωση περίπτωση ββ' της περίπτωσης β' της ενότητας Β' του άρθρου 43 του Ν.2961/2001.

3.8.2. Προϊσχύουσες διατάξεις για τον υπολογισμό του φόρου

Ο υπολογισμός του φόρου δωρεάς και γονικής παροχής από την έναρξη ισχύος του Ν.2961/2001 ήταν συνδεδεμένος με τον τρόπο υπολογισμού του φόρου κληρονομιάς όπως ορίζονταν από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 44 και ίσχυσαν μέχρι 12/12/2007 σύμφωνα με τις οποίες «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 τα οριζόμενα στο άρθρο 29. Για τον καθορισμό του βαθμού συγγένειας σε περίπτωση υιοθεσίας εφαρμόζεται ανάλογα η παράγραφος 4 του άρθρου 29 σε συνδυασμό με το άρθρο 45.

Οι γονικές παροχές υπόκεινται στο μισό του φόρου δωρεών μέχρι του ποσού που ορίζεται στην ενότητα Β' του άρθρου 34 του παρόντος.»

Με την ψήφιση του Ν.3634/2008 υπήρξαν σημαντικές αλλαγές που ίσχυσαν από 13/12/2007, καθώς με την παράγραφο 2 του άρθρου 1 του ως άνω νόμου αντικαταστάθηκε η παράγραφος 1 του άρθρου 44 του Ν.2961/2001 και για πρώτη φορά αποσυνδέθηκε ο τρόπος υπολογισμού του φόρου κληρονομιών με το φόρο δωρεών και γονικών παροχών.

Με εξαίρεση τα χρηματικά ποσά που περιέρχονταν σε συγγενείς της Α' και Β' κατηγορίας, των εταιρικών συμμετοχών και των δικαιωμάτων μεταλλειοκτησίας ή άδειας μεταλλευτικών ερευνών τα οποία φορολογούνταν αυτοτελώς, για τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία που κτώνται αιτία δωρεάς οι δωρεοδόχοι κατατάσσονταν σε τρεις κατηγορίες φορολογικών κλιμάκων ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση με το δωρητή, στις οποίες περιλαμβάνονταν το αφορολόγητο όριο και οι κλίμακες των προοδευτικών συντελεστών φορολόγησης, ανάλογα με το ύψος της αξίας της μεταβιβαζόμενης περιουσίας με βάση τις οποίες υπολογίζεται ο αναλογούν φόρος.

Οι φορολογικές κλίμακες του άρθρου 44 του Ν.2961/2001 ανά κατηγορία που ίσχυσαν για το ανωτέρω διάστημα από 13/12/2007-07/01/2010 έχουν ως ακολούθως:

ΠΙΝΑΚΑΣ 6: Φορολογική κλίμακα Α' κατηγορίας παρ.1 άρθρο 44, Ν.2961/2001 (13/12/2007-07/01/2010)

| ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Α | | | | |
|-------------|-------------|-----------------|----------------------|----------------|
| Κλιμάκια | Συντελεστής | Φόρος Κλιμακίου | Συν. Αξία Περιουσίας | Αναλογών Φόρος |
| 95.000€ | 0% | 0 | 95.000€ | 0 |
| 25.000€ | 5% | 1.250€ | 120.000€ | 1.250€ |
| 145.000€ | 10% | 14.500€ | 265.000€ | 15.750€ |
| Υπερβάλλον | 20% | | | |

**ΠΙΝΑΚΑΣ 7: Φορολογική κλίμακα Β΄ κατηγορίας παρ.1 άρθρο 44, Ν.2961/2001
(13/12/2007-07/01/2010)**

| ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Β΄ | | | | |
|---------------------|--------------------|------------------------|-----------------------------|-----------------------|
| Κλιμάκια | Συντελεστής | Φόρος Κλιμακίου | Συν. Αξία Περιουσίας | Αναλογών Φόρος |
| 20.000€ | 0% | 0 | 20.000€ | 0 |
| 55.000€ | 10% | 5.500€ | 75.000€ | 5.500€ |
| 195.000€ | 20% | 39.000€ | 270.000€ | 44.500€ |
| Υπερβάλλον | 30% | | | |

**ΠΙΝΑΚΑΣ 8: Φορολογική κλίμακα Γ΄ κατηγορίας παρ.1 άρθρο 44, Ν.2961/2001
(13/12/2007-07/01/2010)**

| ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Γ΄ | | | | |
|---------------------|--------------------|------------------------|-----------------------------|-----------------------|
| Κλιμάκια | Συντελεστής | Φόρος Κλιμακίου | Συν. Αξία Περιουσίας | Αναλογών Φόρος |
| 6.000€ | 0% | 0 | 6.000€ | 0 |
| 66.000€ | 20% | 13.200€ | 72.000€ | 13.200€ |
| 195.000€ | 30% | 58.500€ | 267.000€ | 71.700€ |
| Υπερβάλλον | 40% | | | |

Σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 44 του Ν.2961/2001¹⁷⁰ «Όταν ο δωρεοδόχος έχει αναπηρία κατά ποσοστό 67% και άνω, ο φόρος που αναλογεί στη μέχρι εκατόν εξήντα πέντε χιλιάδων (165.000) ευρώ αξία της δωρεάς μειώνεται κατά ποσοστό 60%.

Από το φόρο δωρεάς 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

¹⁷⁰όπως ίσχυσε μετά την τροποποίηση της με την παρ. 2 του άρθρου 1 του Ν. 3634/2008 (ΦΕΚ Α΄ 9/29-01-2008) και μέχρι 07/01/2010

αποδεδειγμένα καταβλήθηκε ή οριστικά και τελεσίδικα βεβαιώθηκε στην αλλοδαπή για τις δωρεές κινητών που έγιναν εκεί, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 32.»

Τα χρηματικά ποσά που περιέρχονταν σε συγγενείς της Α΄ και Β΄ κατηγορίας, όπως προείπαμε, οι εταιρικές συμμετοχές και τα δικαιώματα μεταλλειοκτησίας ή άδειας μεταλλευτικών ερευνών, φορολογούνταν αυτοτελώς.

Από την άλλη η φορολογία των γονικών παροχών για το παραπάνω διάστημα ακολούθησε τις αλλαγές που προβλέπονταν στη φορολογία κληρονομιών και σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 44 του Ν.2961/2001 *«Το υπόλοιπο της περιουσίας που αποκτάται αιτία γονικής παροχής, το οποίο απομένει μετά την αφαίρεση των εκπτώσεων των άρθρων 41 και 43, υποβάλλεται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με βάση τις παραγράφους 2, 3, 4, 5, 6 και 8 του άρθρου 29 σε συνδυασμό με το άρθρο 45. Το πρόσθετο αφορολόγητο των γεωργών που ορίζεται στην ενότητα Γ του άρθρου 26 και η ειδική έκπτωση του άρθρου 27 αφαιρούνται κατ' αρχήν από την αξία των μεταβιβαζόμενων ακινήτων και, στην περίπτωση που η αξία των ακινήτων υπολείπεται των ποσών αυτών, αφαιρούνται κατά σειρά από την αξία των περιουσιακών στοιχείων των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 29.»*

Από 08/01/2010 η παράγραφος 1 του άρθρου 44 του Ν.2961/2001 αντικαταστάθηκε με την παρ. 4 του άρθρου 1 του Ν. 3815/2010 (ΦΕΚ Α΄ 5/26-01-2010) κι έτσι η φορολογία δωρεών ξανασυνδέθηκε με τη φορολογία κληρονομιών καθώς σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις *«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» .*

Αναλυτικά οι διατάξεις του Ν.3815/2010 που αφορούσαν στον υπολογισμό του φόρου εκτέθηκαν στο κεφάλαιο 2.6.2.4.της παρούσας εργασίας.

4. ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΕΞΟΥΣΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΣΤΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΕΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ – ΔΩΡΕΩΝ – ΓΟΝΙΚΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ

4.1.ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΔΗΛΩΣΕΙΣ –ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΑ

Η φορολογική δήλωση αποτελεί ουσιώδη θεσμό του ελληνικού φορολογικού συστήματος βάσει της οποίας, σύμφωνα με το Φινοκαλιώτη (2014) ο φορολογούμενος συμμετέχει στη φορολογική διαδικασία και παρέχει στη φορολογική διοίκηση όλα εκείνα τα στοιχεία που απαιτούνται προκειμένου να προδιορισθεί η φορολογική του υποχρέωση.

Οι υποχρεώσεις των φορολογούμενων αναφορικά με την υποβολή των δηλώσεων φόρου κληρονομιών εμπεριέχονται στα άρθρα 61-72 του Ν.2961/2001 ενώ για τις φορολογίες δωρεών – γονικών παροχών στα άρθρα 85-90 του ίδιου ως άνω νόμου. Αν και ο Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών και Γονικών Παροχών είναι ένας πλήρης φορολογικός νόμος που περιέχει τόσο ουσιαστικές όσο και διαδικαστικές διατάξεις, ωστόσο το σύνολο των διαδικαστικών διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας περιλαμβάνεται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013) ο οποίος από 01/01/2015¹⁷¹ εφαρμόζεται και στις ανωτέρω φορολογίες.

4.1.1.Αρμόδια Φορολογική Αρχή Υποβολής Δηλώσεων

Όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν.2961/2001 για τη φορολογία κληρονομιών:

«1. Αρμόδιος για την αποδοχή των δηλώσεων και τη βεβαίωση του φόρου, κατά τις διατάξεις του παρόντος νόμου, είναι ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής

¹⁷¹ Σύμφωνα με την παράγραφο 29 του άρθρου 72 του Ν.2961/2001 «Για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παίγνια, οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εφαρμόζονται από 1.1.2015. Κατ' εξαίρεση για τις υποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1 και του Ενάτου Κεφαλαίου του Κώδικα».

υπηρεσίας της κατοικίας του κληρονομούμενου.

2. Αν ο κληρονομούμενος είχε την κατοικία του στην αλλοδαπή και απεβίωσε στην Ελλάδα, αρμόδιος προϊστάμενος δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας είναι εκείνος στη χωρική αρμοδιότητα του οποίου απεβίωσε ο κληρονομούμενος.

3. Αν ο κληρονομούμενος δεν κατοικούσε ούτε απεβίωσε στην Ελλάδα, αρμόδιος είναι ο προϊστάμενος της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας Κατοίκων Εξωτερικού ή αυτός που ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών

4. Με αίτηση του υπόχρεου σε φόρο ή και οίκοθεν μπορεί για ορισμένη υπόθεση και για αποχρώντα λόγο να ορίζεται, είτε πριν είτε μετά την υποβολή δήλωσης, αντί του αρμόδιου κατά τις διατάξεις του άρθρου αυτού, άλλος αρμόδιος προϊστάμενος δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, για την αποδοχή της δήλωσης καθώς και για τη βεβαίωση του φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο ορισμός άλλου προϊσταμένου δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας γίνεται με απόφαση του προϊσταμένου της οικείας Οικονομικής Επιθεώρησης ή του Υπουργού Οικονομικών, εφόσον ο αρμόδιος κατά τις διατάξεις»

Ενώ για τις φορολογίες δωρεών και γονικών παροχών σύμφωνα με το άρθρο 87 του ν.2961/2001 ορίζεται:

«1. Για την παραλαβή των δηλώσεων και τη βεβαίωση του φόρου δωρεάς, γονικής παροχής και προίκας, αρμόδιος είναι ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της περιφέρειας της κατοικίας του δωρητή, του γονέα και του προικοδότη αντίστοιχα. Για την παραλαβή των δηλώσεων και τη βεβαίωση του φόρου για τις χρηματικές δωρεές προς τα πρόσωπα που ορίζονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 25, αρμόδιος είναι ο προϊστάμενος της ΔΟΥ της περιφέρειας της κατοικίας του δωρεοδόχου.¹⁷²

2. Όταν είναι προδήλως δυσχερής η επίδοση της δήλωσης στον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, λόγω του ότι η έδρα αυτού βρίσκεται σε πόλη άλλη του τόπου κατάρτισης του συμβολαίου, επιτρέπεται να υποβληθεί αυτή και στον

¹⁷² το τελευταίο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 87 προστέθηκε με την παρ. 1στ του άρθρου 23 του Ν. 3943/2011 (ΦΕΚ Α' 66/31-3-2011) και σύμφωνα με την παρ. 2 του ίδιου άρθρου του ίδιου νόμου ισχύει από 23/4/2010 και μετά.

προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας του τόπου κατάρτισης του συμβολαίου. Στην περίπτωση αυτή ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που παραλαμβάνει τη δήλωση, παραδίδει το δεύτερο αντίτυπο θεωρημένο στους συμβαλλομένους, ενώ το πρώτο το διαβιβάζει χωρίς υπαίτια καθυστέρηση στον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για τη βεβαίωση του φόρου. Ο προϊστάμενος της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί, με απόφασή του, να αναθέσει σε συμβολαιογράφο της περιφέρειάς του που εδρεύει εκτός της έδρας του και συντάσσει συμβόλαια δωρεάς ή γονικής παροχής, την παραλαβή των δηλώσεων φόρου δωρεών και γονικών παροχών και τη χορήγηση αντιγράφου αυτών, με την υποχρέωση το βραδύτερο μέσα σε δέκα (10) ημέρες να αποστέλλει τις δηλώσεις, με απόδειξη, στον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας

Αν ο δωρητής ή ο γονέας ή ο προικοδότης κατοικεί στην αλλοδαπή, αρμόδιος είναι ο προϊστάμενος της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας Κατοίκων Εξωτερικού ή αυτός που ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών

Αν το συμβολαιογραφικό έγγραφο καταρτίζεται στην αλλοδαπή ενώπιον Ελληνικής Προξενικής Αρχής, η δήλωση επιδίδεται στον οικείο Πρόξενο, στον οποίο καταβάλλεται ολόκληρος ο φόρος που αναλογεί.

3. Η διάταξη της παραγράφου 4 του άρθρου 66 ισχύει και σε υποθέσεις δωρεών και γονικών παροχών»

Με το ν.4389/2016 συστάθηκε η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων¹⁷³ η οποία αντικατέστησε τη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων και όλες οι αρμοδιότητες της εκχωρήθηκαν στο Διοικητή της ΑΑΔΕ Ο διοικητής με την περίπτωση 151, στήλη 5, υποπερίπτωση Β' α) της με ΑΡΙΘ. ΠΡΩΤ.:Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017 απόφασή του, μεταβίβασε την αρμοδιότητα για την παραλαβή δηλώσεων φόρου κληρονομιών, δωρεών από τον αρμόδιο προϊστάμενο σε οποιονδήποτε υπάλληλο της ΔΟΥ και κατά βάσει επαναλήφθηκαν οι ισχύουσες διατάξεις του ΚΦΚ.

Παρόλο που σε μεγάλο βαθμό η υποβολή του μεγαλύτερου μέρους των

¹⁷³ Κεφαλαίο Α', Μέρους Πρώτο του ν. 4389/2016 (Α' 94)

δηλώσεων της φορολογικής διοίκησης γίνεται πλέον με ηλεκτρονικό τρόπο, εντούτοις στις φορολογίες κεφαλαίου η διαδικασία αυτή προχωράει με αργούς ρυθμούς. Μόλις με την Α.1137/11-06-2020 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ 2423/Β/18-6-2020) η υποβολή των δηλώσεων φόρου κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών δεν γίνεται πλέον χειρόγραφα, με αυτοπρόσωπη παρουσία στις κατά τόπους αρμόδιες Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες, αλλά με υποχρεωτική αποστολή της (με φυσικό φάκελο) ταχυδρομικά μέσω συστημένης επιστολής ή με υπηρεσία ταχυμεταφοράς ή με ψηφιακή απεικόνιση (scan) μέσω μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου. Δυστυχώς μέχρι σήμερα η νέα διαδικασία δεν είχε σαν αποτέλεσμα τη διευκόλυνση των φορολογούμενων και των υπαλλήλων της φορολογικής διοίκησης στην παραλαβή, έλεγχο και εκκαθάριση των δηλώσεων φορολογίας κληρονομιών – δωρεών και γονικών παροχών, αλλά αντιθέτως όπως προκύπτει και από την από 20/04/2021 επιστολή που απεστάλει από εκπροσώπους συνδικαλιστικών φορέων¹⁷⁴ είχε σαν αποτέλεσμα την αύξηση της γραφειοκρατίας και τη δημιουργία μιας σειράς νέων προβλημάτων και όπως χαρακτηριστικά αναφέρεται *«η ψηφιοποίηση των διαδικασιών, που διαφημίζεται από την Διοίκηση της ΑΑΔΕ, περιλαμβάνει την ηλεκτρονική ανάρτηση των δηλώσεων, των πράξεων φόρου και των προστίμων (μέσω της λειτουργίας της ψηφιακής υπογραφής), την λήψη και αποστολή ηλεκτρονικών αρχείων που, όμως, δεν μπορούν να υποστηριχθούν ικανοποιητικά λόγω του δυσκίνητου και δύσχρηστου λειτουργικού συστήματος και του παρωχημένου τεχνολογικού εξοπλισμού. Όλα τα υπόλοιπα παραμένουν χειρόγραφα (πίνακες, χάρτες κ.α.), παραπέμποντας σε πρακτικές περασμένων δεκαετιών.»*

Μέχρι και σήμερα δεν υπάρχει ηλεκτρονική εφαρμογή αρχείου υποβολής δηλώσεων φόρου κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών αλλά και ηλεκτρονικό βιβλίο φακέλων κληρονομιών ενώ, οι δηλώσεις που υποβάλλονται στις κατά τόπους αρμόδιες ΔΟΥ καταχωρούνται και παρακολουθούνται σε «χειρόγραφα» βιβλία. Στη πραγματικότητα υπάρχει πολύς δρόμος να διανυθεί προκειμένου να εφαρμοσθεί το ολοκληρωμένο σύστημα υπολογισμού αντικειμενικής αξίας ακινήτων, η ηλεκτρονική

¹⁷⁴ <https://eforiakos.com/newsletter/news/epistolh-pros-ypouk-kai-aade-gia-problhmata-kefalaio-kai-protaseis/> (τελευταία πρόσβαση 12/08/2021)
<https://www.taxheaven.gr/news/54075/oi-ypallhloi-toy-tmhmatos-kefalaioy-twn-doy-briskontai-se-apelpisia> (τελευταία πρόσβαση 09/08/2021)

εκκαθάριση των δηλώσεων και ηλεκτρονική διαδικασία βεβαίωσης του φόρου, η οποία σήμερα εφαρμόζεται σε άλλες φορολογίες όπως π.χ. στον ΕΝ.Φ.Ι.Α., αν αναλογισθεί κανείς ότι στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων οι διαδικασίες ηλεκτρονικοποίησης έχουν ξεκινήσει από το έτος 2019, χωρίς μέχρι σήμερα να έχουν πλήρως εφαρμοσθεί (πλην του ηλεκτρονικού βιβλίου των δηλώσεων).

4.1.2.Είδη Δηλώσεων Φόρου Κληρονομιών, Δωρεών – Γονικών Παροχών

Τα είδη των δηλώσεων που υποβάλλονται από τους υπόχρεους σε φόρο είναι αρκετά, σε σχέση με άλλες φορολογίες, εξαιτίας των ιδιαιτεροτήτων και των αναγκών που καλούνται να εξυπηρετήσουν οι επιμέρους φορολογίες.

Τα κυριότερα είδη που διακρίνουμε είναι η αρχική δήλωση η οποία όπως το λέει και το όνομά της είναι η πρώτη δήλωση που υποβάλλεται από τους υπόχρεους σε φόρο, και μπορεί να είναι εμπρόθεσμη ή εκπρόθεσμη, δηλαδή να έχει υποβληθεί μέσα ή εκτός της προθεσμίας που ορίζει το άρθρο 62 του Ν.2961/2001 για τη φορολογία κληρονομιών και το άρθρο 86 του ίδιου ως άνω νόμου για τις περιουσίες που αποκτώνται αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής.

Εμπρόθεσμη δήλωση φόρου κληρονομιάς, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 62 του Ν.2961/2001, όπως ίσχυε μέχρι τις 31/12/2019, υποβάλλονταν μέσα σε έξι (6) μήνες, αν ο κληρονομούμενος απεβίωσε στην Ελλάδα ενώ σύμφωνα με την περίπτωση β' της ίδιας ως άνω παραγράφου, άρθρου και νόμου, αν ο κληρονομούμενος απεβίωσε στην αλλοδαπή ή αν ο κληρονόμος του, κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου, διέμενε στην αλλοδαπή η ανωτέρω προθεσμία για υποβολή δήλωσης είναι ένα (1) έτος. Στις περιπτώσεις που ο κληρονόμος ή ο κληροδόχος είχε πάρει στην κατοχή του τα κληρονομαία αντικείμενα μέσα στους πρώτους έξι (6) μήνες της ετήσιας προθεσμίας, η προθεσμία του έτους μειώνονταν σε έξι (6) μήνες από την κατάληψη των περιουσιακών αυτών στοιχείων. Ο υπόχρεος σε δήλωση μετά από αίτηση του, μπορούσε να πάρει παράταση των ως άνω ημερομηνιών μέχρι και τρεις μήνες, για την οποία εκδίδονταν απόφαση Προϊσταμένου ΔΟΥ (σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 64 του Κώδικα).

Από 01/01/2020¹⁷⁵ η παράγραφος 1 του άρθρου 62 τροποποιήθηκε, με την περίπτωση 5 της παρ. Α του άρθρου 48 του Ν.4646/2019 και πλέον, όπου στις περιπτώσεις α' και β' προβλέπεται εξάμηνη προθεσμία, για την υποβολή των δηλώσεων φόρου κληρονομιών, έγινε εννεάμηνη ενώ καταργήθηκε η δυνατότητα της περαιτέρω παράτασης των προθεσμιών για δήλωση¹⁷⁶.

Σε μεταβίβαση με αντάλλαγμα της ψιλής κυριότητας που αποκτήθηκε αιτία θανάτου, η δήλωση υποβάλλεται πριν από αυτήν τη μεταβίβαση.

Εφόσον καταρτίζεται συμβολαιογραφικό έγγραφο¹⁷⁷ ανεξάρτητα αν οφείλεται φόρος ή όχι, η δήλωση υποβάλλεται πριν από τη σύνταξη του συμβολαιογραφικού εγγράφου δωρεάς ή γονικής παροχής ενώ, αν δεν συντάχθηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο¹⁷⁸ για τη σύσταση της δωρεάς ή γονικής παροχής ή αυτό συντάχθηκε στην αλλοδαπή αλλά όχι ενώπιον Ελληνικής Προξενικής Αρχής, η δήλωση γι' αυτήν υποβάλλεται μέσα σε έξι (6) μήνες από την παράδοση στο δωρεοδόχο του αντικειμένου της δωρεάς ή γονικής παροχής.

Σύμφωνα με το άρθρο 63 του Ν.2961/2001 όπου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Κληρονομιών προβλέπεται προθεσμία, η υποβολή της αρχίζει από :

- α) από το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, για τους εξ'αδιαθέτου κληρονόμους,*
- β) από τη δημοσίευση της διαθήκης, για τους εκ διαθήκης κληρονόμους ή κληροδόχους,*
- γ) από τον χρόνο που ορίζεται κάθε φορά στο άρθρο 7,*
- δ) από τη δημοσίευση στον τύπο της τελεσίδικης απόφασης που κηρύσσει την αφάνεια, σε περίπτωση αφάνειας,*
- ε) από το χρόνο που έλαβαν γνώση του διορισμού τους οι νόμιμοι αντιπρόσωποι, οι κηδεμόνες κληρονομιάς, οι εκτελεστές διαθήκης και οι σύνδικοι πτωχεύσεων,*
- στ) από την αναγνώρισή τους οι κληρονόμοι, σε περίπτωση σχολάζουσας κληρονομιάς,*

¹⁷⁵ Σύμφωνα με την παράγραφο 37 του άρθρου 48 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) .

¹⁷⁶

¹⁷⁷ Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 86 του Ν.2961/2001

¹⁷⁸ Σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 86 του Ν.2961/2001

ζ) από το θάνατο του υπόχρεου σε δήλωση, αν αυτός δεν υπέβαλε δήλωση.»

Εκπρόθεσμη δήλωση φόρου κληρονομιάς, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.2961/2001, όπως ίσχυσε για υποθέσεις με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης μέχρι τις 31/12/2014¹⁷⁹, ήτοι πριν από την εφαρμογή του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και στις φορολογίες κληρονομιών, δωρεών – γονικών παροχών, μπορούσε να υποβληθεί οποτεδήποτε, μέχρι την επίδοση σε αυτόν των πράξεων του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.

Για υποθέσεις με χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης από 01/01/2015, όπου εφαρμόζονται και στις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών υποχρέωσης οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και μέχρι τις 16/01/2018, εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση μπορούσε να υποβληθεί οποτεδήποτε, μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης, με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 18 του Ν.4174/2013.

Από 17/01/2018 και έπειτα¹⁸⁰, εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης .

Συμπληρωματική δήλωση υποβάλλεται από τον υπόχρεο σε φόρο μετά την υποβολή της αρχικής της οποίας συμπληρώνουν το περιεχόμενο και μπορεί να είναι είτε εμπρόθεσμη είτε εκπρόθεσμη. Επιπρόσθετα συμπληρωματική θεωρείται και η δήλωση με την οποία ο υπόχρεος σε φόρο κληρονόμος, δωρεοδόχος ή τέκνο αποδέχεται την προσωρινή αγοραία αξία με τη διαδικασία της προεκτίμησης.

Σύμφωνα με το άρθρο 70 του Ν.2961/2001 ο υπόχρεος σε φόρο κληρονομιάς μπορεί να υποβάλλει αρνητική δήλωση και αυτό είναι δυνατό να συμβεί είτε διότι το δηλωθέν παθητικό είναι μεγαλύτερο του ενεργητικού, είτε γιατί υπάρχει μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στα μεταβιβαζόμενα ακίνητα, είτε από

¹⁷⁹Σύμφωνα με την παράγραφο 29 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013.

¹⁸⁰ Όπως η παρ.1 του άρθρου 18 του Ν.4174/2013 αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 άρθρου 397 του Ν.4512/2018

άλλη αιτία.

Διαφορετικές από τις αρνητικές δηλώσεις είναι οι δηλώσεις για έκπτωση χρεών οι οποίες όπως ορίζεται από το άρθρο 71 του Ν.2961/2001 όταν χρέη και βάρη τις κληρονομιάς δηλώνονται με συμπληρωματική εκπρόθεσμη δήλωση μαζί με στοιχεία του ενεργητικού τότε εκπίπτονται μέχρι του ποσού του δηλωμένου με τη δήλωση αυτή ενεργητικού.

Από την άλλη πλευρά, ο υπόχρεος σε φόρο μπορεί να υποβάλλει ανακλητική δήλωση, σύμφωνα με το άρθρο 72 του Ν.2961/2001, που αφορά όλη ή μέρος της κληρονομιαιάς περιουσίας σε περίπτωση ουσιώδους πλάνης, η οποία θα πρέπει να αποδειχθεί προσηκόντως. Στην περίπτωση αυτή, για το αποδεκτό ή μη της ανάκλησης, εκδίδεται αιτιολογημένη απόφαση από τον αρμόδιο προϊστάμενο της ΔΟΥ που παρέλαβε τη δήλωση, κατά της οποίας μπορεί να ασκηθεί ενδικοφανή προσφυγή .

Αν ο υπόχρεος σε δήλωση διατηρεί επιφυλάξεις για τα στοιχεία που αποτελούν τη φορολογητέα ύλη ή για τη υπαγωγή τους σε άλλη φορολογία ή για εκπτώσεις ή υπαγωγή σε μειωμένο συντελεστή και σε κάθε περίπτωση που υπήρχε σαφής και αιτιολογημένη επιφύλαξη, προκειμένου να αποφύγει την επιβολή κυρώσεων ανακρίβειας ή παράληψης υποβολής δήλωσης, μπορεί, σύμφωνα με τις διατάξεις της ενότητας Β΄ του άρθρου 61 του ν.2961/2001 και του άρθρου 20 του Ν.4174/2013 να υποβάλλει δήλωση με επιφύλαξη. Η διάταξη της ενότητας Β΄ του άρθρου 61 του ν.2961/2001 για υποβολή δηλώσεων φόρου κληρονομιάς με επιφύλαξη καταργήθηκε από 01/01/2020¹⁸¹, με το άρθρο 48 του Ν.4646/2019 ¹⁸² .

¹⁸¹ Σύμφωνα με την παρ. 37 του άρθρου 66 του Ν.4646/2019.

¹⁸² Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του Ν.4646/2019 «β) καταργούνται διατάξεις (όπως των άρθρων 8, 40, 64, 86, 61, 65, 85, περί εκπροθέσμων δηλώσεων, δηλώσεων με επιφύλαξη κ.λπ.), που είτε δεν εξυπηρετούν τους σκοπούς της μηχανογραφικής λειτουργίας των εφαρμογών είτε έχουν περιπέσει πλέον σε αχρησία, ιδίως μετά την εφαρμογή του ΚΦΔ (ν. 4174/2013) στις φορολογίες κεφαλαίου»

4.2.ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ –ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΑ

4.2.1. Έννοια ελέγχου- ελεγκτική εξουσία

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους». Η διαδικασία προσδιορισμού, βεβαίωσης και είσπραξης των εσόδων του Δημοσίου καθώς και οι διοικητικές κυρώσεις για τη μη συμμόρφωση με την κείμενη νομοθεσία καθορίζονται από τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013). Ως «Φορολογική Διοίκηση» νοείται, σύμφωνα με την περίπτωση στ¹⁸³ του άρθρου 3 του Ν.4174/2013 η «Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων» η οποία αντικαταστάθηκε από την Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με το Ν.4389/2016 (ΦΕΚ 94 / Α / 27-05-2016)¹⁸⁴.

Η ελεγκτική εξουσία των φορολογικών αρχών απορρέει από την παραπάνω συνταγματική επιταγή, καθώς τα όργανα της φορολογικής διοίκησης, έχουν σαν αποστολή «τον προσδιορισμό, τη βεβαίωση και την είσπραξη των φορολογικών, τελωνειακών και λοιπών δημοσίων εσόδων, που άπτονται του πεδίου των αρμοδιοτήτων της». Για να το πετύχει αυτό η ΑΑΔΕ καταρτίζει τα επιμέρους επιχειρησιακά σχέδια φορολογικών ελέγχων αρμοδιότητάς της και τον προγραμματισμό ελέγχων για τη διαπίστωση της εφαρμογής της φορολογικής, τελωνειακής και λοιπής νομοθεσίας αρμοδιότητάς της.

Κατά συνέπεια, η ελεγκτική εξουσία των οργάνων της φορολογικής διοίκησης θα πρέπει να ασκείται σύμφωνα με το νόμο και τις συνταγματικά κατοχυρωμένες αρχές της ισότητας, της καθολικότητας του φόρου και της νομιμότητας των ενεργειών της Διοίκησης (ΑΚΡΙΒΟΠΟΥΛΟΥ & ΑΝΘΟΠΟΥΛΟΣ, 2015).

¹⁸³ Όπως αναριθμήθηκε με την παρ.4 του άρθρου 39 του Ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31-12-2013)

¹⁸⁴ Σύμφωνα με το άρθρο 1 παράγραφο 4 του Ν.4389/2016 «Από την έναρξη λειτουργίας της Αρχής καταργείται η Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, καθώς και η θέση του Γενικού Γραμματέα που προΐσταται αυτής».

4.2.2.Αρμοδιότητα ελέγχου στις φορολογίες κληρονομιών, δωρεών – γονικών παροχών

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 73 του Ν.2961/2001, η αρμοδιότητα του ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων φόρου κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικών παροχών που υποβάλλονται και η διενέργεια ανεύρεσης υπόχρεων σε φόρο οι οποίοι παρέλειψαν να υποβάλλουν δήλωση, ανήκει στους κατά τόπο αρμόδιους προϊστάμενους Δημοσίων Οικονομικών Υπηρεσιών.

Στο κεφ.4.1.1. αναφερθήκαμε για την αρμοδιότητα υποβολής των δηλώσεων στην οποία ανήκε μέχρι και τις 31/12/2011 και η αρμοδιότητα του ελέγχου. Με το Ν.4002/2011¹⁸⁵ και των κατ' εξουσιοδότηση του εκδοθεισών αποφάσεων του Υπουργού Οικονομικών, καταργήθηκαν τα τμήματα ελέγχου και δικαστικού κατά το μεγαλύτερο ποσοστό των ΔΟΥ και η αρμοδιότητα ελέγχου μεταφέρθηκε, σύμφωνα με τις επιμέρους αποφάσεις, σε «ΔΟΥ υποδοχής». Ο προϊστάμενος της ΔΟΥ «υποδοχής» στην οποία έχει περιέλθει η αρμοδιότητα του ελέγχου είναι αρμόδιος για τη διενέργεια μερικών ελέγχων, την έκδοση των πράξεων επιβολής φόρων και προστίμων, τη βεβαίωση αλλά και την είσπραξη των φόρων που βεβαιώνονται μετά από έλεγχο της ΔΟΥ της οποίας καταργήθηκε το τμήμα ελέγχου («παλιά» ΔΟΥ).¹⁸⁶

Έτσι σύμφωνα με την περίπτωση 153 της παραγράφου Β' της στήλης 5 της με αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α 1115805ΕΞ2017/31-7-2017 (Β' 2743) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, περί μεταβίβασης αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότησης υπογραφής "Με εντολή Διοικητή" σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης την αρμοδιότητα για την έκδοση εντολής έχει «*Β. Για τη διενέργεια μερικού ελέγχου σε υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών και κερδών από τυχερά παίγνια, ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ, υπάλληλος της οποίας είναι αρμόδιος για την παραλαβή της δήλωσης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση 151 της παρούσας απόφασης και, σε περίπτωση που έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου της ΔΟΥ, ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ υποδοχής, στην οποία περιήλθε η αρμοδιότητα του ελέγχου, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις, με εφαρμογή των οριζόμενων στις*

¹⁸⁵ Σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 55.

¹⁸⁶ Πολ.1167/23-07-2012

περιπτώσεις 154 και 155 της παρούσας απόφασης.»

Πολύ συχνά στην περιουσία που μεταβιβάζεται αιτία θανάτου ή γονικής παροχής-δωρεάς περιλαμβάνονται και στοιχεία που η χωρική αρμοδιότητα του ελέγχου τους ανήκει σε άλλη ΔΟΥ από αυτή της παραλαβής της δήλωσης. Στη περίπτωση αυτή, σύμφωνα με την περίπτωση 153 της παραγράφου Γ΄ της στήλης 5 της με αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α 1115805ΕΞ2017/31-7-2017 (Β΄ 2743) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, περί μεταβίβασης αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότησης υπογραφής “Με εντολή Διοικητή” σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης *«Γ. Εφόσον, κρίνεται απαραίτητη η αυτοψία σε ακίνητο, μετά από αίτημα της ΔΟΥ που ζητά την αυτοψία, εκδίδεται εντολή αυτοψίας από τον Προϊστάμενο της ΔΟΥ στη χωρική αρμοδιότητα της οποίας βρίσκεται το ακίνητο. Στην περίπτωση αυτή θα συντάσσεται έκθεση αυτοψίας, η οποία θα υπογράφεται τουλάχιστον από τον υπάλληλο που φέρει την εντολή και από τον Προϊστάμενο της ΔΟΥ και αποστέλλεται στη ΔΟΥ, η οποία ζήτησε την αυτοψία ή τη διασταύρωση για την περαιτέρω διαδικασία».*

Υπάρχει όμως και η περίπτωση που ο έλεγχος της αξίας των περιουσιακών στοιχείων απαιτεί ειδικές γνώσεις και ιδιαίτερη εμπειρία την οποία δεν διαθέτει το φορολογικό όργανο που έχει την εντολή ελέγχου. Τότε, σύμφωνα με την περίπτωση γ΄ της παραγράφου 8 παραγράφου 1 του άρθρου 73 του Ν.2961/2001, ο προϊστάμενος της ΔΟΥ μπορεί να ζητήσει από το Σώμα Ορκωτών Εκτιμητών την εκτίμηση της αγοραίας αξίας λοιπών κινητών μεγάλης αξίας καθώς και έργων τέχνης ή συλλογών αντικειμένων αξίας κ.λπ. εφόσον αυτά αποτελούν αντικείμενο φορολογίας. Το ανωτέρω Σώμα ορκωτών εκτιμητών (που προβλέπονταν από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 15 του Ν.820/79) καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε από το Μητρώο Πιστοποιημένων Εκτιμητών (με την υποπαράγραφο Γ.11, παράγραφος 2 του ν.4152/2018).

Από 02/01/2020 συστάθηκε, στο Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης (Γ.Δ.Φ.Δ.) της Α.Α.Δ.Ε, ένα «Αυτοτελές Τμήμα Κεφαλαίου Αθηνών» που υπάγεται απευθείας στον Προϊστάμενο της Διεύθυνσης και ένα «Τμήμα Κεφαλαίου Θεσσαλονίκης» που υπάγεται στην «Υποδιεύθυνση Γ΄ Ελέγχων και Κεφαλαίου» με την με την ΑΡΙΘ.ΠΡΩΤ.: Δ.ΟΡΓ.Α1161700ΕΞ2019/21-11-2019 (ΦΕΚ Β' 4459/09-12-2019) απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με αρμοδιότητα, σύμφωνα με την με αριθ.

ΑΡΙΘ. ΠΡΩΤ.:Δ. ΟΡΓ. Α 1179943 ΕΞ2019 24-12-2019¹⁸⁷, τη διενέργεια ελέγχων:

- υποθέσεων φόρου κληρονομιών με φορολογητέα αξία, μετά την αφαίρεση του δηλούμενου παθητικού, άνω του ενός εκατομμυρίου (1.000.000) ευρώ,
- τον έλεγχο υποθέσεων φόρου κληρονομιών, των οποίων αντικείμενο είναι και χρηματικά ποσά άνω των πεντακοσίων χιλιάδων (500.000) ευρώ ή/και τραπεζικοί λογαριασμοί εξωτερικού άνω των πεντακοσίων χιλιάδων (500.000) ευρώ,
- τον έλεγχο υποθέσεων φόρου δωρεών και γονικών παροχών των οποίων αντικείμενο είναι και χρηματικά ποσά ή/και τραπεζικοί λογαριασμοί άνω των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ και
- την έκδοση πράξεων προσδιορισμού φόρου δωρεάς ή γονικής παροχής, με συμβαλλομένους φορολογουμένους αρμοδιότητας του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., εφόσον δεν έχουν υποβληθεί οι οικείες δηλώσεις, ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Στόχος της σύστασης των νέων τμημάτων ελέγχου είναι η αποτελεσματικότερη άσκηση των αρμοδιοτήτων των υπηρεσιών που διενεργούν τους ελέγχους φορολογίας κεφαλαίου, στους οποίους υπάγονται και οι έλεγχοι φόρου κληρονομιών – δωρεών και γονικών παροχών.

4.3.ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ.

Οι φορολογικές αρχές ασκούν την ελεγκτική εξουσία που απορρέει από τη συνταγματική επιταγή της συμμετοχής των πολιτών στα δημόσια βάρη η οποία εκδηλώνεται, κατά κανόνα, με το φορολογικό έλεγχο¹⁸⁸. Ο φορολογικός έλεγχος κατά βάση ασχολείται με τον έλεγχο της ειλικρίνειας των δηλώσεων των φορολογουμένων, αλλά και με τον προσδιορισμό των φορολογικών υποχρεώσεων όσων παρέλειψαν να υποβάλλουν δήλωση. Σκοπός της ύπαρξης του ελέγχου είναι η πρόληψη της φοροδιαφυγής και σύμφωνα με την ελληνική φορολογική νομοθεσία η δήλωση του φορολογούμενου, μέχρι αποδείξεως του εναντίου, έχει το τεκμήριο της ειλικρίνειας.¹⁸⁹

¹⁸⁷Σύμφωνα με την περίπτωση γ' της παραγράφου 6 του κεφαλαίου Ι της με αρ.Δ. ΟΡΓ. Α 1179943 ΕΞ 2019 Προστέθηκαν στη στήλη 5 νέες παραγράφους Δ. και Ε., οι οποίες έπονται της παραγράφου Γ.

¹⁸⁸ Π.Πανταζόπουλου, *Τα συνταγματικά όρια του φορολογικού ελέγχου*, Αθήνα 2012

¹⁸⁹ Μ.Στασινόπουλου, *Μαθήματα Δημοσιονομικού Δικαίου*, Αθήνα 1966, βλ. Φωτόπουλος, Ι. (2013), *Φορολογία Κληρονομιών –Δωρεών και Γονικών Παροχών*, Αθήνα: Σάκκουλα, Α' Τόμος, σελ 1605

Ο Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών στο ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β΄ ΕΛΕΓΧΟΣ - ΕΞΩΔΙΚΗ ΛΥΣΗ ΔΙΑΦΟΡΑΣ στα άρθρα 73-80 περιείχε διατάξεις που αφορούσαν στις διαδικασίες άσκησης του φορολογικού ελέγχου. Επειδή όμως παρατηρούνταν αποκλίσεις στον τρόπο άσκησης της φορολογικής εξουσίας από φορολογία σε φορολογία, καθώς οι φορολογικές διαδικασίες περιλαμβάνονταν σε διάσπαρτες διατάξεις της πρωτογενούς και δευτερογενούς νομοθεσίας¹⁹⁰ ψηφίσθηκε ο Ν.4174/2013 «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013) με σκοπό να εφαρμοσθεί ενιαία και ομοιόμορφη φορολογική διαδικασία σε όλα τα φορολογικά έσοδα. Για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εφαρμόζονται από 1.1.2015¹⁹¹.

4.3.1. Είδη φορολογικών ελέγχων στις φορολογίες κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών

Πριν την εφαρμογή του του ΚΦΔ ο έλεγχος γενικά διακρινόταν σε προσωρινό, προληπτικό ή τακτικό. Κατ' αναλογία στον ΚΦΔ προβλέπεται «μερικός», και «πλήρης» έλεγχος ο οποίος θα μπορούσε να πει ότι αντικατέστησε αντίστοιχα το προσωρινό και τον τακτικό έλεγχο ο οποίος μπορεί να διενεργείται είτε από τα γραφεία της φορολογικής διοίκησης είτε, να έχει τη μορφή του επιτόπιου ελέγχου.

Στις φορολογίες κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών ο «μ ε ρ ι κ ό ς έ λ ε γ χ ο ς » αφορά στον έλεγχο συγκεκριμένων στοιχείων ή δηλώσεων ενώ ο « π λ ή ρ η ς έ λ ε γ χ ο ς » αφορά σε συστηματικό έλεγχο όλων των στοιχείων προκειμένου να διαπιστωθεί η ακρίβεια των δηλωθέντων ή μη στοιχείων και γενικά η τήρηση της ισχύουσας νομοθεσίας .

¹⁹⁰ Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του Ν.4174/2013

¹⁹¹ Σύμφωνα με την παράγραφο 29 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013 (Σημ. ότι το άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του Ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015)

4.3.2. Εντολή ελέγχου

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 26 του Ν.4174/2013 «*οι υποθέσεις που ελέγχονται κατά προτεραιότητα επιλέγονται με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης ή, εξαιρετικά, με βάση άλλα κριτήρια, τα οποία καθορίζονται από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων και δεν δημοσιοποιούνται*».

Ο προϊστάμενος της ΔΟΥ που είναι αρμόδιος για το φορολογικό έλεγχο, πρέπει να εκδώσει τη σχετική εντολή ελέγχου, η οποία θα πρέπει, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 25 του Ν.4174/2013, να έχει συγκεκριμένα στοιχεία όπως, το ονοματεπώνυμο του ελεγκτή που φέρει την εντολή ελέγχου, το είδος του ελέγχου π.χ. μερικός ή πλήρης, τη φορολογία, το έτος, καθώς και τα στοιχεία του ελεγχόμενου-φορολογουμένου.

Οι εντολές ελέγχου κοινοποιούνται στον ελεγχόμενο, σύμφωνα με την πολ.1073/2018, πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. Ο ελεγχόμενος μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου μπορεί να υποβάλλει εκπρόθεσμη δήλωση που αφορά τα φορολογικά αντικείμενα και την φορολογική περίοδο που περιλαμβάνει η εντολή, στις οποίες εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 58 ή 72 παρ. 17 του ν.4174/2013 ως προς την επιβολή των προστίμων ή του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, ως προς την επιβολή των πρόσθετων φόρων.

4.3.3.Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου

Ο ελεγκτής, που φέρει την εντολή ελέγχου, συγκεντρώνει όλα τα στοιχεία που είναι απαραίτητα για τον προσδιορισμό του φόρου κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής, είτε από τον ίδιο τον υπόχρεο σε φόρο, με την αποστολή έγγραφου αιτήματος παροχής πληροφοριών, το οποίο προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 14 του Ν.4174/2013, είτε από τρίτους (π.χ. συμβολαιογράφους, κτηματολογικά γραφεία, τράπεζες κτλ) σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ίδιου ως άνω νόμου.

Με την ολοκλήρωση του ελέγχου και «σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται

από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, η φορολογική Διοίκηση πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιδίδει στον υπόχρεο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση»¹⁹² σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Μετά την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων των αποτελεσμάτων του ελέγχου ο φορολογούμενος έχει το δικαίωμα να ζητά αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίστηκε ο έλεγχος και μέσα σε προθεσμία είκοσι ημερών να διατυπώσει με την κατάθεση έγγραφης γνωστοποίησης πιθανές αντιρρήσεις του. Με τον τρόπο αυτό ο φορολογούμενος ασκεί το δικαίωμα του για προηγούμενη ακρόαση που προβλέπεται και από τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος του 1975.

Η φορολογική διοίκηση αφού λάβει υπόψη της τα στοιχεία και τις απόψεις του φορολογούμενου εκδίδει, μέσα σε προθεσμία ενός μηνός από την κατάθεση των απόψεων του ή την παρέλευση άπρακτης της προθεσμίας των είκοσι ημερών, την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου με βάση τη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου

4.3.4. Έκθεση Ελέγχου

Μετά την ολοκλήρωση του φορολογικού ελέγχου ο υπάλληλος, στον οποίο έχει ανατεθεί με την εντολή ο φορολογικός έλεγχος, συντάσσει την έκθεση ελέγχου η οποία περιλαμβάνει, σύμφωνα με το τρίτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν.4174/2013, *εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις*

¹⁹²Αριθμ.πρωτ.: ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 31.12.2013 Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου.

διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.

Η έκθεση ελέγχου είναι δημόσιο έγγραφο το οποίο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, εφόσον έχει συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους, αποτελεί πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτό, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε για ότι έγινε ενώπιον του και μπορεί να προσβληθεί μόνο για πλαστότητα. Εξαιρέση αποτελούν οι πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου.

Επίσης αποτελεί συμβουλευτικό στοιχείο για τον προϊστάμενο της ΔΟΥ ο οποίος σύμφωνα με το άρθρο 74 του Ν.2961/2001 μπορεί, είτε να μεταβάλει το πόρισμά της γράφοντας λεπτομερώς στο τέλος της τα στοιχεία στα οποία βασίζεται η διαφορετική κρίση του ή να διατάξει τη διενέργεια επανελέγχου αν υπάρχουν συγκεκριμένοι λόγοι για τους οποίους διαφωνεί με το περιεχόμενό της . Επανελέγχος μπορεί να διαταχθεί και από τον αρμόδιο Οικονομικό Επιθεωρητή, σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 73 του ίδιου ως άνω νόμου.

Η έκθεση ελέγχου πρέπει να περιέχει ορισμένα τυπικά και ουσιαστικά στοιχεία προκειμένου να θεωρείται πλήρης¹⁹³.

Τα τυπικά στοιχεία αναφέρονται:

- στον τίτλο της ΔΟΥ,
- στη χρονολογία διεξαγωγής του ελέγχου
- στο αντικείμενο του φορολογικού ελέγχου,
- στα πλήρη στοιχεία ταυτότητας του ελεγχόμενου, τον Α.Φ.Μ. του, τη διεύθυνσή του, καθώς και τα πλήρη στοιχεία του τυχόν αντικλήτου του,
- στο ονοματεπώνυμο και τον βαθμό του επόπτη και των ελεγκτών,
- στον αριθμό και τη χρονολογία εντολής ελέγχου του αρμόδιου προϊσταμένου της ΔΟΥ,

Τα ουσιαστικά στοιχεία αναφέρονται:

¹⁹³ Βλ. άρθρο 21 π.δ.16/1986 και Αριθ. ΔΕΛ Α 1198414 ΕΞ 2013 (ΦΕΚ Β' 3367/31-12-2013) Τύπος της έκθεσης ελέγχου

- στην φορολογητέα ύλη που δηλώθηκε από τον υπόχρεο,
- στις διαφορές που διαπιστώθηκαν με αποδεικτικά στοιχεία,
- στις παρατηρήσεις και πόρισμα ελέγχου,
- στον προσδιορισμό της κατά τον έλεγχο φορολογητέας ύλης,
- στην ημερομηνία σύνταξης και υπογραφές από ελεγκτές, επόπτη και τον Προϊστάμενο της ΔΟΥ.

Η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής έκθεσης από μόνη της δεν έχει χαρακτήρα εκτελεστής διοικητικής πράξης αλλά, συνιστά ουσιώδη τύπο της διαδικασίας έκδοσης καταλογιστικής πράξης. Με άλλα λόγια, η έκθεση ελέγχου είναι απαραίτητο στοιχείο για τη νομιμότητα της φορολογικής εγγραφής και όπως προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 79 του Ν.2961/2001 και του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν.4174/2013, κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την καταλογιστική πράξη.

Η έκθεση ελέγχου θεωρείται για την ορθότητα του περιεχομένου της από τον επόπτη ελέγχου και στη συνέχεια εγκρίνεται από τον Προϊστάμενο της ΔΟΥ ή του Ελεγκτικού Κέντρου.

Σε περίπτωση που δεν προκύψουν, από τον διενεργηθέντα έλεγχο, ανακρίβειες ή διαφορές σε σχέση με τα δηλωθέντα συντάσσεται απλά έκθεση και τίθεται στο αρχείο της υπηρεσίας.¹⁹⁴

4.3.5 Πράξη Καταλογισμού

Όταν προκύπτει διαφοροποίηση της οφειλής σε σχέση με τις υποβληθείσες δηλώσεις του φορολογούμενου ή λόγω παράλειψης υποβολής δήλωσης ακολουθεί το τελευταίο στάδιο της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου που είναι η έκδοση και η κοινοποίηση της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού αποτελεί τον εκτελεστό τίτλο του άρθρου 45 του Ν.4174/2013 με βάση τον οποίο διενεργείται η είσπραξη των φόρων στις φορολογίες κληρονομιών, δωρεών

¹⁹⁴ ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014 2.5.2014 (ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ)

και γονικών παροχών κατόπιν ελέγχου.

Η αρμοδιότητα για την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, τελών και εισφορών και οποιασδήποτε άλλης συναφούς καταλογιστικής πράξης μετά από έλεγχο, καθώς και πράξεων διόρθωσης όπου προβλέπεται, έχει μεταβιβαστεί στον Προϊστάμενο της ΔΟΥ ή του ελεγκτικού Κέντρου, στο οποίο υπηρετούν οι υπάλληλοι που φέρουν την εντολή για τη διενέργεια του ελέγχου σύμφωνα με την περίπτωση 23 της Απόφασης Διοικητή ΑΑΔΕ Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017 (ΑΡΙΘ. ΦΕΚ: Β' 2743/04-08-2017), η οποία εκδόθηκε σύμφωνα την εξουσιοδοτική διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του Ν.4174/2013.

Ο τύπος της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, δωρεάς, γονικής παροχής, προίκας και μεταβίβασης ακινήτων ορίσθηκε από την ΠΟΛ.1227/15.10.2014(ΦΕΚ Β' 2853/22-10-2014)¹⁹⁵, σύμφωνα με την εξουσιοδοτική διάταξη του άρθρου 37 του Ν.4174/2013

Η προθεσμία καταβολής του φόρου είναι τριάντα ημέρες από την κοινοποίηση του διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής¹⁹⁶ στο φορολογούμενο. Σε περίπτωση αμφισβήτησης της καταλογιστικής πράξης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ., ο υπόχρεος οφείλει να υποβάλει εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση αυτής, ενδικοφανή προσφυγή, με αίτημα την επανεξέταση της πράξης, στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε. . Απευθείας προσφυγή στα Διοικητικά Δικαστήρια κατά της πράξης είναι απαράδεκτη. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη και αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία βασίζεται το αίτημα επανεξέτασης.

Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκτός από τον κύριο φόρο περιλαμβάνει και τον πρόσθετο φόρο ή τα πρόστιμα, ανάλογα με το χρόνο φορολογίας που αυτή αφορά, τα οποία έχουν παρακολουθηματικό χαρακτήρα σε σχέση με τον κύριο φόρο και σε περίπτωση που για κάποιο λόγο διαγραφεί ο κύριος φόρος διαγράφεται και ο πρόσθετος ή το πρόστιμο (Φινοκαλιώτης, 2014).

¹⁹⁵ Βλ. Παράρτημα παρούσας εργασίας αρ. 1

¹⁹⁶ Σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 41 του Ν.4174/2013

4.4.ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΕΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ, ΔΩΡΕΩΝ – ΓΟΝΙΚΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ ΜΕΤΑ ΑΠΟ ΕΛΕΓΧΟ.

Σε βάρος των φορολογουμένων που παραβαίνουν την κείμενη νομοθεσία επιβάλλονται διοικητικές κυρώσεις, οι οποίες βασίζονται στις αρχές της ισότητας και της καθολικότητας του φόρου που είναι συνταγματικά κατοχυρωμένες. Ο βασικός λόγος ύπαρξης των κυρώσεων είναι ο εξαναγκασμός των φορολογούμενων για συμμόρφωση με τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας και τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν απ' αυτές, με απώτερο σκοπό τον περιορισμό της φοροδιαφυγής.

Πολύ σημαντικό για την επιβολή των σωστών κυρώσεων είναι ο προσδιορισμός του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης καθώς με την ψήφιση του Ν.4174/2013 υπάρχει διαχωρισμός στο ποινολόγιο που επιβάλλεται στις υποθέσεις κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών με χρόνο φορολογίας μέχρι 31/12/2014 και από 01/01/2015 και μετά.

Έτσι στις πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, δωρεάς και γονικής παροχής, με χρόνο φορολογίας έως 31/12/2014, που εκδίδονταν μέχρι 31/12/2017, επιβάλλονταν οι κυρώσεις του άρθρου 1 του Ν.2523/1997 που προέβλεπαν, για υποβολή ανακριβούς δήλωσης, επιβολή πρόσθετου φόρου σε ποσοστό 2% για κάθε μήνα καθυστέρησης και για μη υποβολή δήλωσης, επιβολή πρόσθετου φόρου σε ποσοστό 2,5% για κάθε μήνα καθυστέρησης. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν το εκατόν είκοσι τοις εκατό (120%) για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος¹⁹⁷. Δεν θεωρείται ανακρίβεια της δήλωσης και δεν επιβάλλεται πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, όταν η διαφορά μεταξύ της αξίας ολόκληρης της κληρονομικής μερίδας ή κληροδοσίας που δηλώθηκε δεν είναι μεγαλύτερη του είκοσι τοις εκατό (20%) της αξίας τους που οριστικά καθορίστηκε, μετά την έκπτωση του παθητικού εκτός αν η

¹⁹⁷Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 26 του Ν.3943/2011 (ΦΕΚ Α 66/31.3.2011)

ανακρίβεια αφορά στα περιγραφικά στοιχεία των ακινήτων.

Στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή προβλέπεται, σύμφωνα με την παράγραφο του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997, η επιβολή προστίμου στα πρόσωπα που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία¹⁹⁸, που κυμαίνεται από εκατόν δεκαεπτά (117) ευρώ μέχρι χίλια εκατόν εβδομήντα (1.170) ευρώ.

Οι παραπάνω κυρώσεις επιβάλλονταν σύμφωνα με την παράγραφο 17 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013, όπως ίσχυε μέχρι τις 31/12/2017 που όριζαν ότι *«17. Στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση. Μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 53 και 57 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας»*.

Από 01/01/2018 η παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013 αντικαταστάθηκε με την παρ.1 του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 (ΦΕΚ Α' 201/22-12-2017)¹⁹⁹ προκειμένου να εφαρμοσθεί η επιεικέστερη κύρωση μεταξύ των προγενέστερων διατάξεων του άρθρου 1 του ν.2523/97 και του ποινολογίου που εφαρμόζεται μετά την έναρξη ισχύος του Ν.4174/2013. Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του νόμου η τροποποίηση των ανωτέρω διατάξεων υπαγορεύονταν από τη γενική αρχή του ενωσιακού δικαίου, την οποία ακολουθούν και τα ελληνικά δικαστήρια, της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης κύρωσης.

Για τις ουσιαστικές παραβάσεις στις φορολογίες κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών, δηλαδή αυτές που συνδέονται με τη μη τήρηση των ουσιαστικών υποχρεώσεων που απορρέουν από τη φορολογική νομοθεσία, με χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης από 01/01/2015²⁰⁰ και μετά, επιβάλλονται οι

¹⁹⁸ βάσει άρθ. 21 παρ. 3β του Ν.2948/2001

¹⁹⁹ σύμφωνα με την παρ. 6 του ίδιου άρθρου του ν.4509/2017

²⁰⁰ Σύμφωνα με την παράγραφο 29 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013 *«29. Για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παίγνια, οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εφαρμόζονται από 1.1.2015. Κατ' εξαίρεση για τις*

κυρώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 58 του Ν.4174/2013²⁰¹, που προβλέπουν την επιβολή προστίμου επί της διαφοράς φόρου που προκύπτει προς καταβολή²⁰² και υπολογίζεται ως κάτωθι:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.

Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης, από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου, το ποσό του προστίμου ανέρχεται, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου, σε ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.

Επιπλέον με την επιβολή προστίμου, που ορίζεται από το άρθρο 58 του Ν.4174/2013, προβλέπεται και η υποχρέωση του φορολογούμενου να καταβάλλει τόκους, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 53 του ίδιου ως άνω νόμου, από την ημερομηνία που έληγε η νόμιμη προθεσμία καταβολής του φόρου και αφορά και στις πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού το οποίο ορίζεται σε ποσοστό 8,76% ετησίως (0,73% ανά μήνα) βάσει της υπ' αριθ. ΔΠΕΙΣ 1198598ΕΞ2013 απόφασης του

υποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1 και του Ενάτου Κεφαλαίου του Κώδικα.»

²⁰¹ οι περιπτώσεις β' και γ' της παρ. 1 του άρθρου 58 αντικαταστάθηκαν με την περίπτωση α' της παρ. 7 του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015) και σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου ισχύουν από 17/10/2015 και μετά. Προγενέστερα η περ. β' προέβλεπε την επιβολή προστίμου σε ποσοστό 30% του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το 20% του φόρου που προκύπτει βάσει της φορολογικής δήλωσης, ενώ η περ.γ' προέβλεπε την επιβολή προστίμου σε ποσοστό 100% του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση και αποδεικνύεται ότι η ανακρίβεια οφείλεται σε πρόθεση του φορολογουμένου.

²⁰² Η φράση «που προκύπτει προς καταβολή» προστέθηκε μετά τη φράση «επί της διαφοράς» με την παρ.2 του άρθρου 35 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019

Υπουργού Οικονομικών.

4.5. ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΦΟΡΟΥ

Παραγραφή στο φορολογικό δίκαιο είναι η εξάντληση της χρονικής αρμοδιότητας των οργάνων της φορολογικής διοίκησης ή αλλιώς, η έκπτωση του Δημοσίου από το δικαίωμα του, για επιβολή φόρου²⁰³.

Συνακόλουθα σύμφωνα με την απόφαση 1738/2017 της ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, για την επιβολή επιβαρύνσεων, υπό την μορφή φόρων, τελών, εισφορών και σχετικών κυρώσεων, απαιτείται να προβλέπεται προθεσμία παραγραφής, η οποία επιτάσσεται από τις αρχές της ασφάλειας του δικαίου και προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου και πρέπει να ορίζεται εκ των προτέρων η διάρκειά της, να είναι επαρκώς προβλέψιμη από τον διοικούμενο και μετά δε την λήξη της, να μην είναι πλέον δυνατή η επιβολή εις βάρος του διοικουμένου ούτε της σχετικής οικονομικής επιβαρύνσεως (φόρου, τέλους, εισφοράς), ούτε οποιασδήποτε σχετικής κυρώσεως.

Στο προϊσχύσαν δίκαιο δεν προβλέπονταν ενιαίοι κανόνες για την παραγραφή σε όλες τις φορολογίες. Στις φορολογίες κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών το ζήτημα της παραγραφής διέπονταν από τις διατάξεις του άρθρου 102 του Ν.2961/2001 σύμφωνα με τις οποίες η προθεσμία για κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου ή προστίμου είναι:

1. δεκαετής σε περίπτωση ανακριβούς δήλωσης από τη λήξη του έτους στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση,
2. δεκαπενταετής, σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης που αφορά στο όλο ή σε μέρος της περιουσίας που αποκτήθηκε ή σε εικονικότητα του συμβολαίου, που αρχίζει από τη λήξη του έτους μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης,
3. δεκαετής για την επιβολή προστίμων από τη λήξη του έτους μέσα στο οποίο συντελέστηκε η παράβαση.

Οι ανωτέρω προθεσμίες παρατείνονται κατά ένα έτος σε ορισμένες περιπτώσεις που

²⁰³ Βλ. Θ. Φορτσάκη, *Φορολογικό Δίκαιο*, Γ΄ Έκδοση 2008 ,σελ.612 επ.

ορίζονται ρητά από το νόμο όπως:

- η πράξη της φορολογικής αρχής που κοινοποιήθηκε εμπρόθεσμα να ακυρωθεί για οποιονδήποτε μη ουσιαστικό λόγο,
- η βεβαίωση του φόρου ή του προστίμου να ακυρωθεί με δικαστική απόφαση, για τυπικό ελάττωμα του τίτλου, στον οποίο αυτή στηρίχτηκε,
- να υποβληθεί δήλωση του υπόχρεου κατά το τελευταίο έτος της δεκαετούς ή δεκαπενταετούς προθεσμίας ή η φορολογική υποχρέωση να προκύπτει από απόφαση διοικητικού δικαστηρίου που εκδόθηκε μέσα στο ίδιο έτος
- ο υπάλληλος που έκανε τον έλεγχο ή ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας με βάση την έκθεση του οποίου καταρτίστηκε η αρχική πράξη να τιμωρήθηκε πειθαρχικά με αμετάκλητη απόφαση του αρμόδιου οργάνου για βαρεία αμέλεια ή δόλο κατά τον έλεγχο αυτόν.

Σε κάθε περίπτωση εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης 5 του άρθρου 102 του Ν.2961/2001, που ορίζουν ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρων σε υποθέσεις για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση έχει γεννηθεί μέχρι 31/12/2003, έχει παραγραφεί.²⁰⁴ Κατά συνέπεια για αυτές τις υποθέσεις, δεν μπορεί να γίνει οποιαδήποτε ενέργεια από τις ΔΟΥ ήτοι, δεν μπορεί να γίνει παραλαβή δήλωσης αρχική, τροποποιητική, συμπληρωματική ή ανακλητική, δεν μπορεί να δοθεί εντολή για έλεγχο ή να κοινοποιηθούν πράξεις.²⁰⁵

Μετά την εφαρμογή του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις φορολογίες κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών με χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης μέχρι 31/12/2014 οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προγενέστερες του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ. εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου 11 του

²⁰⁴ η παρ.5 του άρθρου 102 αντικαταστάθηκε με το άρθρο 61 του Ν.4583/2018 (ΦΕΚ Α'212/18-12-2018) και ισχύει από 18/10/2018 σύμφωνα με το άρθρο 109 του ίδιου ως άνω νόμου.

²⁰⁵Πολ.1190/26-07-2001

Βλέπε:

<https://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=233D86945950C978.1D031AEA53&version=2001/07/26>

άρθρου 72 του Ν.4174/2013,

Επιπλέον ορίστηκε με την ίδια ως άνω παράγραφο ότι η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, διακόπτεται με την έκδοσή τους. Πρόσφατα όμως η Ολομέλεια του Συμβουλίου της Επικρατείας, με την έκδοση των με αρ.616-618/2021 αποφάσεων της, έκρινε ότι η εν λόγω διάταξη είναι ανίσχυρη καθώς αντίκειται στις αρχές της φανεράς δράσης της Διοίκησης και της ασφάλειας του δικαίου. Ως εκ τούτου, *προκειμένου να μην παραγραφεί η αξίωση του Δημοσίου για βεβαίωση και επιβολή φόρου ή/και κύρωσης, θα πρέπει η καταλογιστική πράξη και να εκδίδεται αλλά και να κοινοποιείται στον ελεγχόμενο μέσα στην προθεσμία παραγραφής.*

Με το νόμο 4174/2013 καθιερώνεται πλέον η πενταετής ενιαία παραγραφή, που ισχύει σε όλες τις φορολογίες που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του,²⁰⁶ η οποία συνδέεται για πρώτη φορά με την εκ του νόμου προθεσμία υποβολής της δήλωσης. Συγκεκριμένα όπως ορίζεται με την παράγραφο 1 του άρθρου 36 του ως άνω νόμου *« Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης...»*. Οι διατάξεις του άρθρου 36 του Ν.4174/2013 έχουν εφαρμογή για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών με χρόνο φορολογίας από 01/01/2015 .

Με την παράγραφο 2 του άρθρου 36 του ίδιου ως άνω νόμου παρέχεται δυνατότητα παράτασης της ανωτέρω παραγραφής σε ορισμένες περιοριστικά περιπτώσεις όπως για παράδειγμα η παράταση κατά ένα έτος (1) έτος από τη λήξη της πενταετίας αν εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής υποβληθεί αρχική ή τροποποιητική δήλωση, ή σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης.

²⁰⁶ Άρθρο 2 του Ν.4174/2013

5. ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ - ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ

Δυστυχώς ο δρόμος για την δικαιότερη κατανομή των φορολογικών βαρών είναι μεγάλος και απαιτεί δράσεις που περιλαμβάνουν την περαιτέρω ψηφιοποίηση των φορολογικών υπηρεσιών, τον εκσυγχρονισμό της φορολογικής νομοθεσίας, και τη δημιουργία εργαλείων που θα διευκολύνουν τους φορολογικούς ελέγχους προκειμένου να μειωθούν τα φαινόμενα φοροδιαφυγής .

Κατά τη διενέργεια των φορολογικών ελέγχων οι ελεγκτές έχουν να αντιμετωπίσουν μια σειρά προβλημάτων, άλλα από τα οποία η φορολογική διοίκηση έχει δρομολογήσει να επιλύσει και άλλα προτείνονται ως εργαλεία από την παρούσα εργασία.

5.1. ΒΙΒΛΙΑ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ ΔΗΛΩΣΕΩΝ

Ένα από τα βασικά προβλήματα των ελεγκτών της φορολογίας κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών είναι η μη ύπαρξη μέχρι σήμερα ηλεκτρονικών βιβλίων καταχώρησης δηλώσεων φόρου κληρονομιάς, δωρεάς και γονικής παροχής τα οποία θα βοηθούσαν τον ελεγκτή να γνωρίζει άμεσα πόσες και ποιες δηλώσεις έχουν υποβληθεί από τον φορολογούμενο ανά φορολογικό αντικείμενο, χωρίς την καθυστέρηση που προκαλεί η πρόσθετη χειρόγραφη αλληλογραφία με τις κατά τόπους αρμόδιες ΔΟΥ. Ακόμη και για έναν απλό συνυπολογισμό προγενέστερων γονικών παροχών ή δωρεών απαιτείται πολύωρη αναζήτηση σε χειρόγραφα βιβλία που εμπεριέχουν τον κίνδυνο να της μη ανεύρεσης σε πολλές περιπτώσεις των φυσικών φακέλων.

Το έργο της δημιουργίας εφαρμογής ηλεκτρονικών βιβλίων στις φορολογίες κεφαλαίου είχε αρχικά εξαγγελθεί με το επιχειρησιακό σχέδιο της ΑΑΔΕ 2016. Από τότε μέχρι σήμερα η υλοποίηση του παραμένει στα χαρτιά με μόνη εξαίρεση τη φορολογία του Φ.Μ.Α. .

5.2. ΤΡΟΠΟΣ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΕΩΝ

Η υποβολή των δηλώσεων κληρονομιών, φόρου δωρεών, γονικών παροχών και άτυπων δωρεών μέσω ηλεκτρονικής εφαρμογής, πέρα από τα οφέλη που παρέχει στην εξυπηρέτηση του πολίτη-φορολογούμενου, παράλληλα είναι και ένα πολύτιμο εργαλείο στα χέρια του φορολογικού ελέγχου στόχος του οποίου είναι η εξοικονόμηση

ανθρώπινων πόρων και χρήματος.

Σήμερα, σύμφωνα με την Α1137/11.6.2020 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, οι αρχικές και τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών μεταβίβασης ακινήτων αποστέλλονται υποχρεωτικά (με φυσικό φάκελο) ταχυδρομικά μέσω συστημένης επιστολής ή με υπηρεσία ταχυμεταφοράς ή με ψηφιακή απεικόνιση (scan) μέσω μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στον Προϊστάμενο της αρμόδιας υπηρεσίας της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων. Είναι επίσης δυνατή η κατάθεση των δηλώσεων και προς το γραφείο πρωτοκόλλου της αρμόδιας υπηρεσίας, εντός φακέλου.

Στόχος της φορολογικής διοίκησης είναι ²⁰⁷η περαιτέρω ηλεκτρονικοποίηση υπηρεσιών και διαδικασιών, με την υλοποίηση μεταξύ άλλων της πλήρους ψηφιοποίησης του Κεφαλαίου (ηλεκτρονικοποίηση αρχικών, τροποποιητικών, ανακλητικών δηλώσεων φορολογίας κληρονομιών, φόρου δωρεών, γονικών παροχών και ατύπων δωρεών).

Προς το παρόν έχει τεθεί σε εφαρμογή ηλεκτρονική εφαρμογή για την υποβολή μόνο των αρχικών εμπρόθεσμων δηλώσεων φόρου μεταβίβασης ακινήτων.²⁰⁸

5.3.ΕΡΓΑΛΕΙΑ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Η δημιουργία ηλεκτρονικής εφαρμογής για τη διενέργεια ελέγχου στις φορολογίες κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών είναι ένα εργαλείο που θα παρέχει στον ελεγκτή τη δυνατότητα να εφαρμόζει τις φορολογικές διατάξεις ορθά και απλοποιημένα και με ασφάλεια. Επιπλέον θα καθοδηγεί τον ελεγκτή να εφαρμόσει ομοιόμορφα σε όλες τις ελεγκτικές υπηρεσίες τις επαληθεύσεις που θα αποφασίζει κάθε φορά η φορολογική διοίκηση .

Άλλο ένα πρόβλημα που καλείται να αντιμετωπίσει ο ελεγκτής στο κεφάλαιο είναι ο ορθός υπολογισμός των αντικειμενικών αξιών των ακινήτων. Σήμερα στις ΔΟΥ ο υπολογισμός των αντικειμενικών αξιών των ακινήτων γίνεται χειρόγραφα, χωρίς τη βοήθεια κάποιας ηλεκτρονικής εφαρμογής. Κατά συνέπεια υπάρχει μεγάλη

²⁰⁷Όπως έχει τεθεί στο Επιχειρησιακό Σχέδιο της ΑΑΔΕ για το 2021

²⁰⁸ Ε 2129/ 28.06.2021

καθυστέρηση αλλά και κίνδυνος λαθών, καθώς ο χρόνος φορολογίας απέχει πολλές φορές σημαντικά από το χρόνο υποβολής της δήλωσης ή του ελέγχου της και το αντικείμενο του φόρου μπορεί να είναι ακίνητο από όλη την ελληνική επικράτεια. Αξίζει να σημειωθεί ότι από τα πρώτα χρόνια εφαρμογής του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων είχαν αναπτυχθεί ηλεκτρονικές εφαρμογές υπολογισμού τους, από ιδιωτικές εταιρίες οι οποίες χρησιμοποιούνται ευρέως από λογιστές και συμβολαιογράφους και σε κάποιες περιπτώσεις έχουν αγοραστεί οι άδειες χρήσης τους και από τη φορολογική διοίκηση. Σήμερα η επέκταση των αδειών χρήσης αυτών των εφαρμογών σε όλο το φάσμα της φορολογικής διοίκησης αλλά και η εκπαίδευση των υπάλληλων της με κατάλληλα σεμινάρια είναι επιβεβλημένη.

Επιπρόσθετα ένα απαραίτητο εργαλείο για τον ελεγκτή, μετά τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, είναι δημιουργία εφαρμογής για εκκαθάριση του φόρου ανάλογα με το χρόνο φορολογίας, την κατάταξη των δικαιούχων της κτήσης σε κατηγορίες και τα κλιμάκια του φόρου. Σήμερα η εκκαθάριση των υποβληθέντων δηλώσεων γίνεται χειρόγραφα. Κατ'επέκταση και ο έλεγχος προσδιορίζει κατά την έκδοση των πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών, με χειρόγραφο τρόπο τον κύριο και πρόσθετο φόρο καθώς και τους τόκους ή πρόστιμα, όπου προβλέπονται, πράγμα που απαιτεί ιδιαίτερη προσοχή, περισσότερο χρόνο και εμπεριέχει τον κίνδυνο του ανθρώπινου σφάλματος.

5.4.ΔΙΑΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟΤΗΤΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ

Κατά τη διενέργεια του ελέγχου η φορολογική διοίκηση χρησιμοποιεί κάθε πληροφορία που είναι διαθέσιμη από τον ίδιο το φορολογούμενο²⁰⁹ ή από τρίτες πηγές πληροφόρησης²¹⁰, προκειμένου να προσδιορίσει ορθά τη συνολική φορολογητέα ύλη ανά φορολογικό αντικείμενο.

Μέσω της διαλειτουργικότητας των πληροφοριακών συστημάτων, δηλαδή της δυνατότητας διαφορετικών πληροφοριακών συστημάτων να ανταλλάσσουν και να ενσωματώνουν δεδομένα με οργανωμένο και αυτόματο τρόπο²¹¹, επιτυγχάνεται η

²⁰⁹ Άρθρο 14, Ν.4174/2013

²¹⁰ Παρ.3 άρθρου 15 Ν.4174/2013

²¹¹ Βλέπε <https://www.aade.gr/sites/default/files/2020-10/ATT01682.pdf> (τελευταία πρόσβαση 27/10/2021)

μεγάλη εξοικονόμηση πόρων χρόνου και χρήματος.

Μέχρι σήμερα τα κύρια οφέλη στη φορολογία κεφαλαίου, από τη διαλειτουργικότητα των Π.Σ. της ΑΑΔΕ με άλλες υπηρεσίες παρέχονται από τη διασύνδεση με το Εθνικό Κτηματολόγιο και τις Τράπεζες. Η διασύνδεση με το Εθνικό Κτηματολόγιο αφορά σε ανταλλαγή δεδομένων για την παροχή αμοιβαίας δυνατότητας άμεσης πρόσβασης στα στοιχεία των ηλεκτρονικών αρχείων που τηρούν για στοιχείων ακινήτων, εγγραπτέων δικαιωμάτων και δικαιούχων. Με τη χρήση των πληροφοριών που παρέχει το εθνικό κτηματολόγιο εντοπίζονται ανακρίβειες στις υποβληθείσες δηλώσεις της φορολογίας κληρονομιών, αναφορικά με τα περιγραφικά στοιχεία των ακινήτων, αλλά περιπτώσεις μη υποβολής δήλωσης ακινήτων κυρίως στη φορολογία κληρονομιών. Από την άλλη πλευρά οι τράπεζες παρέχουν πληροφόρηση για τη ύπαρξη τραπεζικών λογαριασμών, τόκων και εμβασμάτων στο εξωτερικό

Ήδη από τον Αύγουστο του 2019 ανακοινώθηκε η διασύνδεση της ΑΑΔΕ με τα Ληξιαρχεία των Δήμων, τις Μητροπόλεις και το Μητρώο Πολιτών του υπουργείου Εσωτερικών, ώστε να ενημερώνεται αυτόματα το Μητρώο της Αρχής για μεταβολές στην οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων (γάμοι, διαζύγια, κ.α.), καθώς και για θανάτους και αναμένεται η διασύνδεση με τα Ειρηνοδικεία όπου θα αντλούνται πληροφορίες για δημοσιεύσεις διαθηκών των θανόντων.

5.5. ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟ ΠΕΡΙΟΥΣΙΟΛΟΓΙΟ

Ένα από τα πιο φιλόδοξα έργα που έχει δρομολογήσει να υλοποιήσει η φορολογική διοίκηση είναι το ηλεκτρονικό περιουσιολόγιο. Στόχος του έργου είναι η αξιοποίηση των στοιχείων που θα περιέχονταν στο μηχανογραφικό αυτό περιβάλλον το οποίο θα αποτελεί ένα εργαλείο για τη δικαιότερη κατανομή των φορολογικών βαρών.

Το ηλεκτρονικό περιουσιολόγιο προβλέπονταν αρχικά από το άρθρο 83 του Ν.3842/2010, όπως τροποποιήθηκε με την παρ.1 του άρθρου 43 του Ν.4141/2013 και είναι μια από τις μνημονιακές υποχρεώσεις της χώρας μας από το έτος 2010, η οποία μέχρι σήμερα δεν κατάφερε να υλοποιηθεί.

Αποτελεί μια βάση δεδομένων που θα περιλαμβάνει την κινητή και ακίνητη περιουσία όλων των φυσικών προσώπων, φορολογικών κατοίκων Ελλάδας. «κυρίως ακίνητα, αυτοκίνητα, σκάφη, εναέρια μέσα μεταφοράς, κατοχή μετοχών, αμοιβαίων

κεφαλαίων και εταιρικών μεριδίων. Δεν περιλαμβάνονται οι τραπεζικές καταθέσεις, τα ομόλογα του Ελληνικού Δημοσίου τα αμοιβαία κεφάλαια εσωτερικού και οι μετοχές σε εταιρείες που έχουν συσταθεί και λειτουργούν σύμφωνα με τις διατάξεις του ΝΔ 2687/1953 (Α' 317) και του Ν. 27/1975 (Α' 77).».

Τα στοιχεία που θα περιλαμβάνονται θα δηλώνονται αρχικά από τους φορολογούμενους και στη συνέχεια θα διασταυρώνονται με στοιχεία που θα παρέχονται και από άλλους φορείς και υπηρεσίες. Με αυτόν τον τρόπο θα μπορεί να ανοίξει ο δρόμος και για τον καλύτερο και αποτελεσματικότερο έλεγχο εκτός του φόρου εισοδήματος και στις φορολογίες κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών.

5.6.ΚΩΔΙΚΟΠΟΙΗΣΗ ΤΩΝ ΝΟΜΩΝ ΑΠΟ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ

Η κωδικοποίηση της φορολογικής νομοθεσίας, μέσω της οποίας επιτυγχάνεται η απλοποίηση της εφαρμογής της, έχει σαν απώτερο σκοπό την επίτευξη της ασφάλειας του δικαίου. Τέτοιες προσπάθειες αφορούν στις δημοσιεύσεις νόμων καθώς και τη θέσπιση των διοικητικών κωδικοποιήσεων της νομοθεσίας αλλά ιδανικά ένα σταθερό νομοθετικό περιβάλλον βοηθάει στην ασφάλεια και στη βεβαιότητα των πολιτών και στην κοινωνία.

Ο έλεγχος της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων είναι έργο των φορολογικών ελεγκτών βεβαίωσης ο οποίος συνήθως απέχει χρονικά από το χρόνο φορολογίας με αποτέλεσμα σε πολλές περιπτώσεις το φορολογικό καθεστώς να έχει μεταβληθεί. Η γνώση της νομοθεσίας διαχρονικά διευκολύνει τη διοίκηση στη λήψη αποφάσεων κατά την άσκηση των καθηκόντων της.

Στο πεδίο αυτό προτείνονται καινοτόμα εργαλεία που ήδη ο ιδιωτικός τομέας έχει καθιερώσει. Η συστηματική κωδικοποίηση των κύριων φορολογικών νόμων που προσφέρουν συνδρομητικοί κόμβοι στο διαδίκτυο είναι ένα πολύτιμο εργαλείο στα χέρια λογιστών και δικηγόρων. Η εξασφάλιση και από τη φορολογική διοίκηση των αδειών χρήσης για τους υπαλλήλους της, θα βοηθούσε στην επίλυση προβλημάτων που δημιουργούν οι συνεχείς μεταβολές των νόμων, εφόσον μπορεί να διασφαλισθεί η επιστημονική εγκυρότητά τους.

5.7. ΕΠΙΜΟΡΦΩΣΗ ΥΠΑΛΛΗΛΩΝ

Η ΑΑΔΕ έχει αναγνωρίσει την ανάγκη για τη διαρκή επιμόρφωση των υπαλλήλων της η οποία είναι απαραίτητη προϋπόθεση για την αποτελεσματικότερη λειτουργία των Υπηρεσιών της, μέσω της αύξησης της αποδοτικότητας τους.

Για το λόγο αυτό συστάθηκε η Φορολογική και τελωνειακή Ακαδημία (ΦΟ.Τ.Α.) η οποία λειτουργεί από 15/05/2017 (ΦΕΚ 3411, τ. Β',/24-10-2016), υπάγεται απευθείας στο Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε και έχει σαν στόχο να παρέχει ολοκληρωμένες υπηρεσίες εκπαίδευσης και ανάπτυξης προς το ανθρώπινο δυναμικό της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων εσόδων.

Στο πλαίσιο αυτό, η Ακαδημία αναπτύσσει και εφαρμόζει μεθοδολογία ανίχνευσης των εκπαιδευτικών αναγκών, καταρτίζει σχέδια ανάπτυξης και εκπαίδευσης του ανθρώπινου δυναμικού και σχεδιάζει, προγραμματίζει, οργανώνει και υλοποιεί εκπαιδευτικά προγράμματα διττής μορφής: αφενός προγράμματα βασικής εκπαίδευσης-φοίτησης και αφετέρου προγράμματα ενημέρωσης και συνεχιζόμενης κατάρτισης.

Από τη σύσταση της ΦΟ.Τ.Α. και μέχρι και σήμερα οι φορολογίες κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών δεν αποτέλεσαν αντικείμενο εκπαίδευσης, αν και από την ΑΑΔΕ από 02/01/2020 συστάθηκαν δύο Τμήματα Κεφαλαίου²¹² στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. πράγμα που υποδηλώνει την αναγνώριση της ανάγκης της φορολογικής διοίκησης για αναβάθμιση του ρόλου του ελέγχου στις φορολογίες κεφαλαίου.

²¹² Με την Δ. ΟΡΓ. Α 1161700 ΕΞ 2019 ΑΡΙΘ. ΦΕΚ: Β' 4459/09-12-2019 από 02/01/2020, στο Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης (Γ.Δ.Φ.Δ.) της Α.Α.Δ.Ε συστάθηκε ένα «Τμήμα Κεφαλαίου Θεσσαλονίκης» το οποίο υπάγεται στη Γ' Υποδιεύθυνση Ελέγχων και Κεφαλαίου με έδρα την Περιφερειακή Ενότητα Θεσσαλονίκης και ένα «Αυτοτελές Τμήμα Κεφαλαίου Αθηνών» το οποίο υπάγεται απευθείας στον Προϊστάμενο της Διεύθυνσης.

ΠΗΓΕΣ -ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ

1. Ακριβοπούλου, Χ. Μ., & Ανθοπουλος, Χ. (2015). *Εισαγωγή στο Διοικητικό Δίκαιο*. Ελληνικά Ακαδημαϊκά Ηλεκτρονικά Συγγράμματα και Βοηθήματα www.kallipos.gr.
2. Γεωργιάδης, Α. (1999). *Ενοχικό Δίκαιο*. Αθήνα.
3. Δαλαμάγκας, Β. Α. (1981). *Δημοσιονομική Θεωρία- Θεωρία των Φόρων*. Αθήνα .
4. Ι.Ν.Κούλης. (1971). *Δημόσια Οικονομική*. Αθήνα.
5. Κ.Δ.Φινοκαλιώτης. (1999). *Φορολογικό Δίκαιο*.
6. Κόρσος, Δ. (1981). *Δημοσιονομικόν Δίκαιον*. Αθήναι.
7. Κυπραίος, Μ. (1980). *Στοιχεία Φορολογικού Δικαίου*. Αθήνα.
8. Λ.Θεοχαρόπουλος. (1980). *Φορολογικό Δίκαιο Γενικό*.
9. Μαλιώτης, Β. (2008). *Η εφαρμογή της συνταγματικής αρχής της φοροδοτικής ισότητας (άρθρο 4 παρ.5 Σ.)*. ΔΦΟΡΝ 2008 σελ.810.
10. Μπέσσας, Γ. (2008, 11 27). *GreekArchitects Athens*. Ανάκτηση 02 18, 2021, από <https://www.greekarchitects.gr>: <https://www.greekarchitects.gr/gr/τεχνικα-θεματα/η-σημασία-της-ακίνητης-περιουσίας-id1886>
11. Πανταζόπουλος, Π. (2012). *Τα συνταγματικά όρια του φορολογικού ελέγχου*. ΑΘΗΝΑ: Νομική Βιβλιοθήκη.
12. Σγουρόγλου, Γ. (1980). *Το παθητικόν της Κληρονομιάς εις την Φορολογίαν Κληρονομιών*. Αλεξανδρούπολις.
13. Σπυριδάκης, Μ. Ι. (2007). *Γονική Μέριμνα-Γενικά*. Αθήνα: ΑΝΤ.Ν.ΣΑΚΚΟΥΛΑ.
14. Στασινόπουλου, Μ. (1966). *Μαθήματα Δημοσιονομικού Δικαίου*.
15. Φινοκαλιώτης, Κ. (2014). *Φορολογικό Δίκαιο, Ουσιαστικό Μέρος- Φορολογική Διαδικασία- Φορολογική Δικονομία*. Αθήνα- Θεσσαλονίκη: Σάκκουλα.
16. Φορτσάκης, Θ. (2008). *ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ*. Γ΄ ΕΚΔΟΣΗ.
17. Φωτόπουλος, Ι. (2001). *Η Φορολογία Κληρονομιών-Δωρεών και Γονικών Παροχών*. Αθήνα- Κομοτηνή.
18. Φωτόπουλος, Ι. (2013). *Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών & Γονικών Παροχών*. Αθήνα.

ΞΕΝΗ

1. Musgrave, R., & Musgrave, P. (1983). *Δημόσια Οικονομική στη θεωρία και Πράξη*. Παπαζήση.

ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ

1. Π.Δ.456/1984 (ΦΕΚ Α' 164/24.10.1984) ΑΣΤΙΚΟΣ ΚΩΔΙΚΑΣ ΚΑΙ ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΟΣ ΤΟΥ ΝΟΜΟΣ.
2. Ν.2523/1997 ΦΕΚ 179/11.9.1997 Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις.
3. Ν.2961/2001 ΦΕΚ Α' 266/22.11.2001 Κύρωση του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών Προϊκών και Κερδών από Λαχεία.
4. Ν. 2948/2001 ΦΕΚ Α' 242/19.10.2001 Κυκλοφορία τραπεζογραμμάτων και κερμάτων ευρώ και φορολογικές ρυθμίσεις για την εισαγωγή του ευρώ.
5. Ν.3091/2002 ΦΕΚ Α' 330/24.12.2002 Απλουστεύσεις και βελτιώσεις στη φορολογία εισοδήματος και κεφαλαίου και άλλες διατάξεις
6. Ν. 3220/2004 ΦΕΚ Α' 15/28.1.2004 Μέτρα αναπτυξιακής και κοινωνικής πολιτικής αντικειμενικοποίηση του φορολογικού ελέγχου και άλλες διατάξεις.
7. Ν. 3427/2005 ΦΕΚ Α' 312/27.12.2005 Φόρος προστιθέμενης αξίας στις νέες οικοδομές, μεταβολές στη φορολογία κεφαλαίου και άλλες διατάξεις.
8. Ν.3634/2008 ΦΕΚ Α' 9/29-01-2008 Κατάργηση φόρου κληρονομιών και γονικών παροχών – Απαλλαγή πρώτης κατοικίας – Ενιαίο τέλος ακινήτων ΕΤΑΚ – Αντιμετώπιση λαθρεμπορίου καυσίμων και άλλες διατάξεις
9. Ν. 3815/2010 ΦΕΚ Α' 5/26.1.2010 Τροποποίηση του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Λαχεία και του Εθνικού Τελωνειακού Κώδικα.
10. Ν.3842/2010 ΦΕΚ Α' 58/23.4.2010 Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις.
11. Ν.3943/2011 ΦΕΚ Α' 66/31.3.2011 Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, στελέχωση των ελεγκτικών υπηρεσιών και άλλες διατάξεις αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών
12. Ν.4223/2013 ΦΕΚ Α' 287/31.12.2013 Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων και άλλες διατάξεις
13. Ν.4174/2013 ΦΕΚ Α' 170/26.7.2013 Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις.
14. Ν. 4337/2015 ΦΕΚ Α' 129/17.10.2015 Μέτρα για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων.
15. Ν.4512/2018 ΦΕΚ Α' 5/17.01.2018 Ρυθμίσεις για την εφαρμογή των Διαρθρωτικών Μεταρρυθμίσεων του Προγράμματος Οικονομικής Προσαρμογής και άλλες διατάξεις.

ΥΠΟΥΡΓΙΚΕΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ- ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ

1. ΥΠΟΙΚ (1973) Εγκ. 53/1973
2. ΥΠΟΙΚ (1987) ΠΟΛ.124/1987 Δωρεά - Ανάλυση από δικαιούχο χρηματικής κατάθεσης σε κοινό λ/σμό, ζώντος του καταθέτη
3. ΥΠΟΙΚ (1992) ΠΟΛ.1038/30.1.1992 οι Δ.Ο.Υ. δεν υποχρεούνται να προσδιορίζουν αντικειμενικές αξίες
4. ΥΠΟΙΚ (1996) 1035820/99/B0013/πολ.1091/21-03-1996
5. ΥΠΟΙΚ (1996) Αριθ. Πρωτ.: 1070138/564/A.0013/ΠΟΛ. 1185/18.6.1996 Δεν υπάρχει δυνατότητα άμεσης φορολόγησης περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής, για τα οποία έχει μετατεθεί ο χρόνος γένεσης της φορολογικής ενοχής
6. ΥΠΟΙΚ (1999) Αρ. πρωτ.: 1020263/92 π.ε./Α0013/Πολ.1231/30-11-1999 Προσδιορισμός της δαπάνης ανέγερσης οικοδομών (κτισμάτων) για την εφαρμογή της περ. γ του άρθρου 17 του ν.2238/1994 (τεκμήριο δαπανών) και του άρθρου 34 του ΝΔ118/1973 (επιβολή φόρου άτυπης δωρεάς)
7. ΥΠΟΙΚ (2001) Αρ.Πρωτ.: 1067199/399/A0013/Πολ.1190/26-07-2001 Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 1, 2, 3 και 19 του Ν. 2892/2001 οι οποίες αναφέρονται στη φορολογία κεφαλαίου.
8. ΥΠΟΙΚ (2002) Αρ.Πρωτ.: 1041115/293/A0013 /Πολ.1147/2-05-2002 Κοινοποίηση του Ν. 2961/2001 (ΦΕΚ 266 τ. Α΄ 22-11-2001) "Κύρωση του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Λαχεία
9. ΥΠΟΙΚ (2003) Αριθμ.Πρωτ.:1021578/166/A0013/Πολ.1039/04-03-2003 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). (αφορούν την απαλλαγή από το φόρο για την απόκτηση πρώτης κατοικίας αιτία θανάτου κλπ)
10. ΥΠΟΙΚ (2003) Αρ.Πρωτ.:1068130/449/0013/18.7.2003 Γενική Δ/νση Φορολογίας Δ/νση Φορολογίας Κεφαλαίου, Τμήμα Α΄ με θέμα: «Οδηγίες για την εφαρμογή της απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών 1031583/253/A0013/1-4-2003/ΠΟΛ.1055/1.4.2003

11. ΥΠΟΙΚ (2004) Αρ.Πρωτ.:1062222/198/0013/ΠΟΛ 1079/27-7-2004 και ΠΟΛ 1129/8-12-2004 Προσδιορισμός αξίας ακινήτων κατά τον έλεγχο εκκρεμών υποθέσεων στη φορολογία κεφαλαίου
12. ΥΠΟΙΚ (2008) Αρ.Πρωτ.: 1027252/101/A00131027252/101/A0013 /Πολ.1048/05-03-2008 Κοινοποίηση των άρθρων 1-21 του νόμου 3634/2008 «Κατάργηση φόρου κληρονομιάς και γονικών παροχών- Απαλλαγή πρώτης κατοικίας κ.λ.π.
13. ΥΠΟΙΚ (2010) Πολ.1069/25-05-2010 Προσδιορισμός αξίας μετοχών, επιχειρήσεων κ.λπ. με την ΑΥΟ ΠΟΛ.1055/2003
14. ΥΠΟΙΚ (2012) Πολ.1167/23-07-2012 Παροχή οδηγιών και καθιέρωση διαδικασιών για την διεκπεραίωση των υποθέσεων των οργανικών μονάδων
15. ΥΠΟΙΚ (2014) Αρ. Πρωτ.: ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 19/10-01-2014) Καθορισμός των επιτοκίων του άρθρου 53 του ν.4174/2013
16. ΥΠΟΙΚ (2013) Αριθμ.πρωτ.:ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 3366/31-12-2013) Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου
17. ΥΠΟΙΚ (2013) Αριθμ.πρωτ.:ΔΕΛ Α 1198414 ΕΞ 30.12.2013 (ΦΕΚ Β' 3367/31-12-2013)Τύπος της έκθεσης ελέγχου
18. ΥΠΟΙΚ (2014) Αρ. πρωτ.: ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 (ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ) Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας
19. ΑΑΔΕ (2019) ΑΡΙΘ. ΠΡΩΤ.: Δ. ΟΡΓ. Α 1161700 ΕΞ 2019 (ΦΕΚ Β' 4459/09-12-2019) Τροποποίηση της αριθ. Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 (Β' 968 και 1238) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), ως προς τον ανακαθορισμό των αρμοδιοτήτων της Διεύθυνσης Εσωτερικών Υποθέσεων (Δ.ΕΣ.ΥΠ.), καθώς και της δομής και των αρμοδιοτήτων του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης (Γ.Δ.Φ.Δ.).
20. ΑΑΔΕ (2019) ΑΡΙΘ. ΠΡΩΤ.:Δ. ΟΡΓ. Α 1179943 ΕΞ 2019ΑΡΙΘ. ΦΕΚ: Β' 5205/31-12-2019 Τροποποίηση της Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017/ 31-7-2017 (Β'/2743) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, περί μεταβίβασης αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότησης υπογραφής“Με εντολή Διοικητή”σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, όπως ισχύει, καθώς και της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α 1001512 ΕΞ 2017/05-01-2017 (Β'12, 52, 234 και 1032) όμοιας,

- περί μεταβίβασης αρμοδιοτήτων σε όργανα Κεντρικών, Ειδικών Αποκεντρωμένων και Περιφερειακών Υπηρεσιών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), εξουσιοδότησης υπογραφής σε Προϊσταμένους Γενικών Διευθύνσεων και Προϊσταμένους ή Υπευθύνους Αυτοτελών Υπηρεσιών, καθώς και ορισμού Δευτερευόντων Διατακτών Υπηρεσιών αυτής, όπως ισχύει
21. ΑΑΔΕ (2021) Αριθμ. Δ.Σ.Σ. Α 1024950 ΦΕΚ Β' 1584/19.04.2021 Επιχειρησιακό Σχέδιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) για το έτος 2021
22. ΑΑΔΕ (2021) Ε 2129/ 28.06.2021 Αναρτητέα στο Διαδίκτυο «Υποβολή των δηλώσεων φόρου μεταβίβασης ακινήτων με τη χρήση της ηλεκτρονικής εφαρμογής (my property)».

ΙΣΤΟΤΟΠΟΙ

1. <https://www.aade.gr/>
2. <https://eforiakos.com/>
3. <https://www.e-forologia.gr/>
4. <https://www.forin.gr/>
5. <https://ikee.lib.auth.gr/>
6. <https://www.lawspot.gr/>
7. <http://www.nsk.gr/>
8. <https://www.taxheaven.gr/>

ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ

1. <https://www.lawspot.gr/nomika-nea/oi-apofaseis-toy-ste-gia-systima-antikeimenikoy-prosdiorismoy-tis-axias-ton-akiniton>
2. <https://www.lawspot.gr/nomikes-plirofories/voithitika-kemena/psili-kyriotita-epikarpia>
3. <https://www.taxheaven.gr/circulars/25218/pol-124-1987>
4. http://www.nsk.gr/web/nsk/anazitisi-gnomodoteseon?p_p_id=nskconsulatories_WAR_nskplatformportlet&p_p_lif

ecycle=0&p_p_state=normal&p_p_mode=view&p_p_col_id=column-4&p_p_col_pos=2&p_p_col_count=3

5. <https://www.taxheaven.gr/circulars/2091/pol-1231-30-11-1999>
6. <https://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=42751C51DF1B8E00.1D031AE A53&version=2006/09/08>
7. <https://ikee.lib.auth.gr/record/302014/files/GRI-2019-23299.pdf>
8. <https://eforiakos.com/newsletter/news/epistolh-pros-ypouk-kai-aade-gia-problmata-kefalaio-kai-protaseis/>
9. <https://www.taxheaven.gr/news/54075/oi-ypallhloi-toy-tmhmatos-kefalaioy-twn-doy-briskontai-se-apelpisia>
10. <https://www.aade.gr/sites/default/files/2020-10/ATT01682.pdf>
11. <https://www.forin.gr/articles/article/1043/pol-1042-1990>

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ:
Διεύθυνση:
Τηλ.:

Αριθ. Πράξης
Αριθ. Φακέλου
Αριθ. Δήλωσης/Δηλώσεων
Αριθ. Εντολής

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ
ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ/ΔΩΡΕΑΣ/ΓΟΝΙΚΗΣ ΠΑΡΟΧΗΣ/ΠΡΟΙΚΑΣ/ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΟΥ⁽¹⁾
ΧΡΟΝΟΛΟΓΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ:

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΟΥΜΕΝΟΥ/ΔΩΡΗΤΗ/ΓΟΝΕΑ/ΠΡΟΙΚΟΔΟΤΗ/ΠΩΛΗΤΗ⁽¹⁾

| | | |
|--|---------------------|-------------------|
| ΕΠΩΝΥΜΟ..... | ΟΝΟΜΑ..... | ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ..... |
| ΕΠΩΝΥΜΙΑ ⁽²⁾ | | |
| ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ⁽³⁾ | TAX. ΚΩΔ. | ΤΗΛ. |
| A.Φ.Μ. | | |
| ΧΡΟΝΟΛΟΓΙΑ ΘΑΝΑΤΟΥ: | ΤΟΠΟΣ ΘΑΝΑΤΟΥ | ⁽⁴⁾ |
| ΤΡΟΠΟΣ ΕΠΑΓΩΓΗΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ ⁽⁴⁾ | | |

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΥΠΟΧΡΕΟΥ (ΚΛΗΡΟΝΟΜΟΥ/ΔΩΡΕΟΔΟΧΟΥ/ΤΕΚΝΟΥ/ΠΡΟΙΚΟΛΗΠΤΗ/ΑΓΟΡΑΣΤΗ⁽¹⁾)

| | | |
|----------------------------------|---------------|-------------------|
| ΕΠΩΝΥΜΟ..... | ΟΝΟΜΑ..... | ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ..... |
| ΕΠΩΝΥΜΙΑ ⁽²⁾ | | |
| ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ | TAX. ΚΩΔ..... | ΤΗΛ. |
| A.Φ.Μ.:..... | | |
| ΣΥΓΓΕΝΕΙΑ(με θανόντα ή δωρητή): | | |

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΥ⁽⁵⁾

| | | |
|--------------------------|-----------------------|------------|
| ΑΡΙΘΜΟΣ/ΧΡΟΝΟΛΟΓΙΑ | ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΓΡΑΦΟΣ | ΕΔΡΑ |
|--------------------------|-----------------------|------------|

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΝΟΜΙΜΟΥ/ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΚΠΡΟΣΩΠΟΥ/ΑΛΛΗΛΕΓΥΩΣ ΥΠΕΥΘΥΝΟΥ⁽¹⁾:

| | | | |
|-----------------|---------------|--------------------|-----------|
| ΕΠΩΝΥΜΟ | ΟΝΟΜΑ | ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ | ΑΦΜ |
| ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ | TAX. ΚΩΔ..... | Δ.Ο.Υ.:..... | ΑΔΤ |

Έχοντας υπόψη:

- τον Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικών και Κερδών από τυχερά παίγνια, ο οποίος κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του ν. 2961/2001, όπως ισχύει,
- τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων του α.ν. 1521/1950, ο οποίος κυρώθηκε με το ν. 1587/1950, όπως ισχύει,
- τις διατάξεις των άρθρων⁽⁶⁾
- τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013),
- τη με αριθμό Δ6Α 1036682ΕΞ2014/25.2.2014 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων,
- τη με αριθμό...../...../20... εντολή ελέγχου.....
- τις απόψεις του υπόχρεου, που διατυπώθηκαν εγγράφως,
- την από...../...../..... έκθεση ελέγχου τ... ελεγκτ....., που επισυνάπτεται στην παρούσα,
- το γεγονός ότι ο υπόχρεος υπέβαλε ανακριβείς/δεν υπέβαλε δηλώσεις/υπέβαλε τροποποιητική δήλωση/(άλλο)⁽¹⁾

προβαίνουμε στην έκδοση της πράξης αυτής με τις ακόλουθες πληροφορίες:

ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ (*)

| | ΑΞΙΑ ΔΗΛΩΣΗΣ | ΑΞΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ |
|--|---------------------|---------------------|
| A. ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ | | |
| B. ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ βάσει των διατάξεων του ν. | | |
| Γ.ΧΡΕΗ ΚΑΙ ΒΑΡΗ ⁽⁷⁾ | | |
| Δ. ΑΞΙΑ ΛΟΙΠΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ , που δεν αποτελούν αντικείμενο του παρόντος έλεγχου αλλά λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του φόρου ⁽⁷⁾ | | |
| E. ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΑΞΙΑ ⁽⁷⁾ | | |
| ΣΤ. ΠΡΟΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΔΩΡΕΕΣ-ΓΟΝΙΚΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ ⁽⁷⁾ | | |
| Z. ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΑΞΙΑ | | |

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ (*)

| | |
|--|--|
| 1. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝΤΟΣ ΦΟΡΟΥ βάσει των διατάξεων του ν. | |
| 2. ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΕΧΕΙ ΒΕΒΑΙΩΘΕΙ ⁽⁸⁾ | |
| 3. ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ | |
| 4. ΤΟΚΟΙ/ΠΡΟΣΤΙΜΑ Ή ΠΡΟΣΘΕΤΟΙ ΦΟΡΟΙ/ΑΛΛΟ | |
| ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ | |

Ο οφειλόμενος φόρος καταβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της παρούσας πράξης, σε πιστωτικά ιδρύματα ή στα ΕΛ.ΤΑ., με χρήση κωδικού πληρωμής.

...../...../.....20
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ

Επιδόθηκε την
Ο ΕΠΙΔΟΣΑΣ

Ο ΠΑΡΑΛΛΩΝ

Σημείωση 1: Σε περίπτωση αμφισβήτησης της οριστικής καταλογιστικής πράξης, κατά τις διατάξεις του άρθρου 63 του ΚΦΔ, ο υπόχρεος οφείλει να υποβάλει εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση αυτής, ενδικοφανή προσφυγή, με αίτημα την επανεξέταση της πράξης, στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε. Απευθείας προσφυγή στα Διοικητικά Δικαστήρια κατά της πράξης είναι απαράδεκτη. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη και αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία βασίζεται το αίτημα επανεξέτασης.

- (1) Διαγράφεται κατά περίπτωση
 (2) Συμπληρώνεται σε περίπτωση νομικού προσώπου, νομικής οντότητας κ.λπ.
 (3) Για κληρονομούμενο συμπληρώνεται η διεύθυνση κατοικίας του εν ζωή
 (4) Συμπληρώνεται, εφόσον πρόκειται για κληρονομιά
 (5) Συμπληρώνεται, εφόσον συντάσσεται συμβολαιογραφικό έγγραφο
 (6) Συμπληρώνονται οι σχετικές διατάξεις που προβλέπουν την επιβολή πρόσθετου φόρου, προστίμου κ.λπ.
 (7) Δεν συμπληρώνεται, εφόσον πρόκειται για υπόθεση φ.μ.α.
 (8) Αφορά μόνο τον κύριο φόρο (και όχι πρόσθετους φόρους και πρόστιμα βάσει προγενέστερων του ΚΦΔ νόμων)
 (*) Στους πίνακες είναι δυνατή η προσθήκη γραμμών και στηλών κατά περίπτωση