



ΑΝΩΤΑΤΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΑΤΡΑΣ

Σ.Δ.Ο.

ΤΜΗΜΑ : ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΑΝΑΛΥΣΗ ΦΟΡΟΥ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ – ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗ ΜΕΤΟΧΩΝ



ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ

ΚΟΚΟΡΕΛΗΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ
ΠΟΛΥΜΕΡΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΣ
ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΙΩΑΝΝΗΣ

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ

ΣΙΜΟΣ ΟΔΥΣΣΕΑΣ

ΠΑΤΡΑ 2005



ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ	6966
----------------------	------

ΟΛΟΚΛΗΡΩΝΟΝΤΑΣ ΤΟΝ ΚΥΚΛΟ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΜΑΣ, ΘΑ ΘΕΛΑΜΕ ΝΑ ΕΥΧΑΡΙΣΤΗΣΟΥΜΕ ΓΙΑ
ΟΛΑ ΑΥΤΑ ΤΑ ΧΡΟΝΙΑ ΤΟΥΣ ΤΟΝΕΙΣ ΜΑΣ ΚΑΙ
ΟΛΑ ΤΑ ΑΓΑΠΗΜΕΝΑ ΜΑΣ ΠΡΟΣΩΠΑ ΓΙΑ ΤΗΝ
ΘΕΡΜΗ ΤΟΥΣ ΣΥΜΠΑΡΑΣΤΑΣΗ.

ΑΚΟΜΗ ΕΥΧΑΡΙΣΤΟΥΜΕ ΘΕΡΜΑ ΓΙΑ ΤΗΝ
ΠΟΛΥΤΙΜΗ ΒΟΗΘΕΙΑ ΤΟΥ ΣΤΗΝ ΕΡΓΑΣΙΑ
ΜΑΣ ΤΟΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗ Κου ΣΙΜΟ
ΟΛΥΣΣΕΑ.....».

- ο ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....
- ο ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ.....
- ο ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....
- ο ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ – ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΚΩΔΙΚΟΠΟΙΗΣΗ.....
- ο **ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ** – ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α' – ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ (Άρθρα 1 – 20).....
- ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β' – ΣΥΝΑΦΕΙΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ.....
 - Άρθρο 41. Προσδιορισμός αξίας ακινήτων.....
 - Άρθρο 41^α. Προσδιορισμός αξίας κτισμάτων και γης.....
 - Υπολογισμός αξίας επικαρπίας και ψιλής κυριότητας βάσει του Ν. 2961/2001.....
 - Άρθρο 15. Αξία επικαρπίας.....
 - Άρθρο 16. Αξία και τρόπος φορολογίας ψιλής κυριότητας.....
 - Έσοδο υπέρ της Πυροσβεστικής Υπηρεσίας Ν.Δ. 3563/1956.....
 - Άρθρο 1.....
 - Άρθρο 37. Πρόσθετος φόρος υπερ Δήμων και Κοινοτήτων.....
 - Διαδικασία βεβαίωσης και είσπραξης του φ.μ.α. Ν.Δ. 317/1969.....
 - Άρθρο 66. Προθεσμία προσφυγής.....
 - Άρθρο 66. Φορολογικός έλεγχος.....
 - Άρθρο 68. Έκδοση φύλλων ελέγχου.....
 - Άρθρο 69. Κοινοποίηση φύλλων ελέγχου.....
 - Άρθρο 74. Βεβαίωση του φόρου.....
 - Άρθρο 75. Ακύρωση ή τροποποίηση οριστικής εγγραφής.....
 - Άρθρο 9. Κυρώσεις.....
- ο Απλή καταγραφή - παρουσίαση των ΝΟΜΩΝ και των ΥΠΟΥΡΓΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ (Φόρος Υπεραξίας – Μεταβίβαση Μετοχών).....
- ο Αναλυτική παρουσίαση των ΝΟΜΩΝ και των ΥΠΟΥΡΓΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ που αναφέρονται στον Φόρο Υπεραξίας – Μεταβίβαση Μετοχών (Παραδείγματα Υπεραξίας & Μεταβίβασης Μετοχών).....
 - 1053635/18.07.05. Προσδιορισμός της άυλης αξίας κατά την πώληση επιχείρησης.....
 - 1019/07.02.05. Καθορισμός εμπορικής αμοιβής και επιτοκίου για τον προσδιορισμό της υπεραξίας από μεταβιβάσεις επιχειρήσεων κ.λ.π.....
 - 1152/28.12.04. Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φόρου υπεραξίας που προβλέπει από τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 25 του Ν.2065/1992 και δήλωσης φόρου υπεραξίας βάσει των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.....
 - 1140/08.12.04. Κοινοποίηση της 459/2004 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ.....
 - 1084/03.08.04. Οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή της 1024962/282/Τ & ΕΦ/23-03-04 εγκυκλίου.....

- 1082/02.08.04. Μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων σε σύζυγο αποβιώσαντος, ως συμμετοχή της στα αποκτήματα του γάμου.....
- 1127/25.11.2003. Συμπλήρωση – τροποποίηση της 1031583/253/ΠΟΛ.1055/A0013/1.04.03 απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών.....
- 1066328/16.07.2003 Προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας κατά τη μεταβίβαση με επαχθή αιτία ολόκληρης επιχείρησης, εταιρικών μεριδίων ή μερίδων, ποσοστών συμμετοχής και μετοχών μη εισηγμένων στο Χ.Α.Α....
- 1052699/30.05.2003 Διευκρινίσεις για την επιβολή φόρου υπεραξίας σε ορισμένες περιπτώσεις.....
- 1053/01.04.03 Προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας κατά τη μεταβίβαση με επαχθή αιτία ολόκληρης επιχείρησης, εταιρικών μεριδίων ή μερίδων, ποσοστών συμμετοχής καθώς και μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών.....
- 1055/01.04.03 Προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας ολόκληρης επιχείρησης, μερίδων ή μεριδίων και μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο μετοχών που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής....
- 1112/28.03.2002 Απαλλαγή από το φόρο υπεραξίας επιχείρησης που μεταβιβάζεται λόγω συνταξιοδότησης.....
- 1059/07.02.2002 Καθορισμός εμπορικής αμοιβής για τον προσδιορισμό της υπεραξίας από μεταβιβάσεις επιχειρήσεων, μεριδίων ΕΠΕ, ΟΕ κτλ.....
- 1008/03.12.2002 Καθορισμός επιτοκίου για τον προσδιορισμό της υπεραξίας από μεταβιβάσεις μεριδίων ΕΠΕ, ΟΕ. κ.λ.π.
- 1268/21.11.01 Υπολογισμός της υπεραξίας (ωφέλειας) που προκύπτει από την πώληση ως εμπόρευμα αυτοκινήτου οχήματος ή μοτοσικλέτας που αποτελεί πάγιο στοιχείο της επιχείρησης.....
- 1074/20.03.2001 Καθορισμός εμπορικής αμοιβής και επιτοκίου για τον προσδιορισμό της υπεραξίας από μεταβιβάσεις επιχειρήσεων μεριδίων Ε.Π.Ε, Ο.Ε. κ.λπ.....
- 1301/14.12.2000 Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φόρου υπεραξίας που προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 25 του Ν. 2065/1992.....
- 1259/22.12.1999 Προσδιορισμός του ελάχιστου ποσού της υπεραξίας που προκύπτει από τη μεταβίβαση ολόκληρης επιχείρησης, εταιρικών μεριδίων ή μερίδων και ποσοστών συμμετοχής.....
- 1141/29.06.1999 Κοινοποίηση σημειώματος άρθρου 45, παρ 8 του Π.Δ.99/1977 για υποθέσεις προ τις 01.07.1992.....
- 1119/20.05.1999 Η υπεραξία που προκύπτει από την πώληση μετοχών Ανώνυμης Εταιρίας που εκμεταλλεύεται τουριστικά πλοία του Ν.438/1976, καθώς και αυτή που προκύπτει από την πώληση τουριστικού πλοίου απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος.....
- 1096/13.03.1997 Υπολογισμός της υπεραξίας (ωφέλειας) που προκύπτει από την πώληση ως εμπόρευμα αυτοκινήτου οχήματος, που αποτελεί πάγιο στοιχείο της επιχείρησης μετά την εφαρμογή των παραγράφων 4 και 5 του άρθρου 18 του Ν.2459/1997.....
- 1044/14.02.1995 Υπόχρεος για καταβολή φόρου υπεραξίας από μεταβίβαση εταιρικού μεριδίου.....

○ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΝΗΡΕΥΣ – Παραδείγματα.....

○ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

I. ΓΕΝΙΚΑ

Η επιχείρηση, ως οικονομική οντότητα, είναι ένα σύνολο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, που αντιστοιχούν στα διάφορα περιουσιακά στοιχεία της. Έτσι, κατά την πώληση μιας επιχείρησης, τα διάφορα περιουσιακά στοιχεία αυτής πρέπει να αποτιμηθούν, για να βρεθεί η ελάχιστη αξία μεταβίβασης της. Η πώληση μιας επιχείρησης συντελείται με τη μεταβίβαση των δικαιωμάτων κυριότητας επί των περιουσιακών στοιχείων της, που στις προσωπικές εταιρείες και Ε.Π.Ε. είναι τα εταιρικά μερίδια ή μερίδες, στις ανώνυμες εταιρείες είναι οι μετοχές και στις δε ατομικές επιχειρήσεις, που είναι η πιο απλή μορφή επιχειρηματικής δραστηριότητας, ολόκληρη η επιχείρηση, η οποία συνήθως είναι ένα μέρος από την ατομική περιουσία του φυσικού προσώπου.

ΥΠΕΡΑΞΙΑ – ΦΟΡΟΣ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ - ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗ ΜΕΤΟΧΩΝ

Υπεραξία σύμφωνα με το Ν.2238/94 ,ΑΡΘΡΟ 13 είναι κάθε κέρδος ή ωφελεία που προέρχεται από την μεταβίβαση:

- α) ολόκληρης επιχείρησης με τα άυλα στοιχεία αυτής (αέρας , επωνυμία σήμα , προνόμια ,) ή υποκαταστήματος επιχείρησης όπως ορίζεται στο άρθρο 9 του Κ.Β.Σ .
- β) Μετοχών μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο Αθηνών , καθώς και εταιρικών μεριδίων .
- γ) Ποσοστών συμμετοχής σε κοινωνία αστικού δικαίου που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα ή σε κοινοπραξία της παραγράφου του άρθρου 2 του Κ..Β.Σ .

Η υπεραξία αυτή λογίζεται ως εισόδημα και φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 20% . Υπεραξία θεωρείται και κάθε κέρδος η ωφελεία που προέρχεται από την εκχώρηση ή μεταβίβαση αυτοτελώς κάθε δικαιώματος που τέτοιο δικαίωμα μπορεί να είναι αυτό της μίσθωσης ή υπομίσθωσης ή διπλώματος ευρεσιτεχνίας και φορολογείται με συντελεστή 30% . Επίσης υπεράξια θεωρείται και κάθε πόσο που καταβάλλεται πέρα από τα μισθώματα , από τον μισθωτή προς τον εκμισθωτή , σε περίπτωση μίσθωσης ακίνητου μόνο του ή με τον οποιονδήποτε εξοπλισμό ή εγκατάσταση που τυχόν διαθέτει και φορολογείται με συντελεστή 25%.Ο δικαιούχος του κέρδους ή της ωφέλειας που προκύπτει επιβαρύνεται με τον αναφερόμενο φόρο και καταβάλει αυτόν εφάπαξ με υποβολή δήλωσης στην αρμοδία Δ.Ο.Υ , όπου βρίσκεται η έδρα της επιχείρησης . Σε περίπτωση εκχώρησης ή μεταβίβασης περιουσιακού στοιχείου χωρίς να υποβληθεί η οικεία δήλωση από τον δικαιούχο του κέρδους ή της ωφέλειας για να καταβληθεί μαζί με αυτήν ο φόρος εφάπαξ , το πρόσωπο που αποκτά το περιουσιακό στοιχείο είναι εις ολόκληρο συνυπεύθυνο με το μεταβιβάζοντα για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται.

ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΥΠΟΛΟΓΙΖΕΤΑΙ ΦΟΡΟΣ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ.

Δεν υπολογίζεται υπεράξια στις περιπτώσεις εκμίσθωσης ή παραχώρησης της χρήσης καταστήματος , ακόμη και αν λειτουργούσε σε αυτό επιχείρηση με το ίδιο αντικείμενο εργασιών , εφόσον δε διαπιστώνεται ότι ο ιδιοκτήτης του εισέπραξε επιπλέον κάποιο πόσο πέρα από τα συμφωνηθέντα μισθώματα που αναγράφονται στο συμβόλαιο

Δεν τίθεται θέμα εφαρμογής υπεραξίας στην περίπτωση διακοπής ατομικής επιχείρησης και ίδρυσης στη θέση αυτής μονοπρόσωπης ΕΠΕ από το ίδιο πρόσωπο.

- Κατά τη σύσταση ομόρρυθμης εταιρίας δεν οφείλεται φόρος δωρεάς για τον εισφέροντα την ατομική του επιχείρηση στο κεφάλαιο αυτής, εφόσον η εισφορά αυτή δεν υπερβαίνει την αξία του ποσοστού συμμετοχής του εισφέροντος στην υπό σύσταση ομόρρυθμη εταιρία. Σε κάθε άλλη περίπτωση, η απόκτηση

ποσοστού μεγαλύτερου από την εισφερόμενη αξία, αποτελεί δωρεά και οφείλεται φόρος.

- Από τη φορολογία εισοδήματος απαλλάσσεται και η υπεράξια που προκύπτει από τη πώληση μετοχών ημεδαπών Α.Ε που εκμεταλλεύονται τουριστικά πλοία , καθώς και η υπεράξια που προκύπτει από την πώληση τουριστικών πλοίων .
- Σε περίπτωση λύσης εταιρίας και άσκησης στον ίδιο χώρο ατομικής επιχείρησης από μέλος αυτής δεν υπολογίζεται υπεραξία μόνο για το ποσοστό της συμμετοχής του μέλους αυτού στη λυθείσα εταιρία.

Ο φόρος υπεραξίας υπολογίζεται σε περίπτωση διακοπής των εργασιών επιχείρησης (ατομικής ή εταιρίας) και έναρξης στον ίδιο χώρο με το ίδιο αντικείμενο εργασιών άλλης επιχείρησης (ατομικής ή εταιρίας) μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα έξι (6) μηνών.

Στη συνέχεια θα αναφερθούμε αναλυτικά στην περίπτωση Φόρου Υπεραξίας σε Μεταβίβαση Μετοχών και ειδικότερα σε ανάλυση όλων των περιπτώσεων Μεταβίβασης Μετοχών (Μεταβίβαση όλης της επιχείρησης, μέρους της επιχείρησης, μέρους της περιουσίας της κ.τ.λ.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ



ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΚΩΔΙΚΟΠΟΙΗΣΗ

ΓΕΝΙΚΕΣ – ΣΥΝΑΦΕΙΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ...»

Κοινοποίηση της Διοικητικής Κωδικοποίησης της Φορολογίας Μεταβίβασης Ακινήτων.

Α. Ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων, όπως ισχύει σήμερα, επιβλήθηκε με τον Α.Ν. 1521/1950, οποίος κυρώθηκε με το Ν. 1587/1950 (ΦΕΚ 294 Α'). Από το έτος 1950 μέχρι σήμερα το βασικό νομοθέτημα έχει υποστεί ουσιαστικές διαδοχικές τροποποιήσεις με πολλούς φορολογικούς νόμους, με τελευταία την τροποποίηση που επήλθε με το Ν. 3220/2004 (ΦΕΚ 15 Α').

Πέρα από το ως άνω βασικό νομοθέτημα, υπάρχουν διάφορες διατάξεις σε φορολογικούς νόμους που ρυθμίζουν ειδικά ζητήματα της φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων.

Επιπλέον, πολλές διατάξεις φορολογικών νόμων εφαρμόζονται συμπληρωματικά, για την κάλυψη των κενών της φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων.

Ενόψει των ανωτέρω, κατέστη μεγάλη η ανάγκη συλλογής των κυριότερων σχετικών νομοθετημάτων, καθώς και διοικητικής κωδικοποίησης αυτών σε ενιαίο κείμενο.

Το κείμενο, το οποίο σας κοινοποιούμε με την παρούσα, αποτελεί διοικητική κωδικοποίηση της υφιστάμενης νομοθεσίας για τη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων, προκειμένου να διευκολυνθεί εφαρμογή της. Δεν πρόκειται δηλαδή για ένα νέο φορολογικό νόμο ή για νέο θεσμικό πλαίσιο αναμόρφωση στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων, αλλά για καταγραφή των διάσπαρτων διατάξεων, τόσο σε φορολογικούς όσο και σε μη φορολογικούς νόμους.

Β. Η κωδικοποίηση διαιρείται σε τρία μέρη

Το πρώτο μέρος περιλαμβάνει το βασικό νομοθέτημα του Α.Ν. 1521/1950 και διαιρείται σε δύο κεφάλαια, το Κεφάλαιο Α' που περιέχει τις διατάξεις του Α.Ν. 1521/1950 και το Κεφάλαιο Β' που περιέχει τις συναφείς με τον ανωτέρω νόμο διατάξεις νόμων.

Το δεύτερο μέρος περιλαμβάνει τις διατάξεις νόμων που ρυθμίζουν την απαλλαγή από το φόρο λόγω απόκτησης πρώτης κατοικίας (Κεφάλαιο Α') και τις διατάξεις που αναφέρονται στην απαλλαγή κατά τη μεταβίβαση γεωργοκτηνοτροφικών εκτάσεων σε κατά κύριο επάγγελμα αγρότες (Κεφάλαιο Β').

Το τρίτο μέρος περιλαμβάνει τις διατάξεις νόμων που αφορούν σε επιχειρήσεις (Κεφάλαιο Α'), σε χρηματοδοτική μίσθωση- Leasing (Κεφάλαιο Β'), σε αμοιβαία κεφάλαια ακίνητης περιουσίας και σε εταιρίες επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία (Κεφάλαιο Γ') καθώς και τις διατάξεις νόμων που αναφέρονται σε απαλλαγές σεισμοπλήκτων και σε αποκατάσταση ζημιών από πλημμύρες και κατολισθήσεις (Κεφάλαιο Δ').

Γ. Σημειώνεται ότι οι σχετικές διατάξεις παρατίθενται, όπως ισχύουν σήμερα, ύστερα από τη τελευταία τροποποίησή τους με το Ν. 3220/2004 (ΦΕΚ 15 Α').

Θα αναφερθούμε αναλυτικά στο Πρώτο Μέρος, το οποίο αφορά και το αντικείμενο της εργασίας μας.

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α΄
ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ**

A.N. 1521/1950 (ΦΕΚ 294 Α΄)

Άρθρο 1
Αντικείμενο του φόρου

Αντικείμενο του φόρου

1. Σε κάθε με επαχθή αιτία μεταβίβαση ακινήτου ή εμπράγματος δικαιώματος σε ακίνητο καθώς και σε κάθε μεταβίβαση πλοίου με ελληνική σημαία επιβάλλεται φόρος στην αξία τους.

Έννοια ακινήτων

2. Ακίνητα θεωρούνται αυτά που χαρακτηρίζονται έτσι, από τα άρθρα 948 και 953 του Α.Κ.

Έννοια μεταβίβασης

3. Στην έννοια του όρου μεταβίβαση για την εφαρμογή του παρόντος νόμου περιλαμβάνονται:

- α) η απαλλοτρίωση της πλήρους ή της ψιλής κυριότητας, αδιάφορα αν αυτή γίνεται υπό αναβλητική αίρεση ή διαλυτική αίρεση ή με τον όρο της εξώνησης,
- β) η σύσταση επικαρπίας, οίκησης ή άλλης δουλείας από αυτές που προβλέπονται από τα άρθρα 1188 ως 1191 του Α.Κ.,
- γ) η κατά τη διάλυση ομορρύθμου ή ετερορρύθμου εταιρείας μεταβίβαση της ακίνητης περιουσίας στα μέλη της,
- δ) η παραίτηση από την κυριότητα σε ακίνητο ή από εμπράγματο δικαίωμα σε ακίνητο ή από την κυριότητα πλοίου,
- ε) η απαλλοτρίωση ακινήτου για δημόσια ωφέλεια,
- στ) η εναλλαγή προίκας η οποία έχει ως αντικείμενο, ακίνητο ή εμπράγματο σε ακίνητο δικαίωμα ή πλοίο,
- ζ) η διανομή ακινήτων κλπ. μεταξύ των συγκυρίων τους και
- η) η σύσταση, η απόσβεση ή η μεταβίβαση μαζί με το δεσπόζον ακίνητο πραγματικής δουλείας από αυτές που προβλέπονται από τα άρθρα 1118 επ. του Αστικού Κώδικα.

4. Ως μεταβίβαση λογίζονται α) η περαιτέρω, πλην της πρώτης, μεταβίβαση του τίτλου μεταφοράς συντελεστή δόμησης και β) η παραχώρηση του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης επί κοινόκτητων κύριων, βοηθητικών ή ειδικών χώρων κτισμάτων ή επί κοινόκτητου τμήματος οικοπέδου.

Φορολογητέα αξία ακινήτων

5. Ως αξία του ακινήτου ή του εμπράγματος σ' αυτό δικαιώματος ή του πλοίου, λογίζεται η αξία (αγοραία ή αντικειμενική) την οποία έχει το ακίνητο ή το

εμπράγματο στο ακίνητο δικαίωμα ή το πλοίο κατά την ημέρα της μεταβίβασής τους.

Έννοια πλοίων

6. Ως πλοία λογίζονται αυτά που χαρακτηρίζονται έτσι από τον εμπορικό νόμο.

Επανάληψη και διόρθωση συμβολαίου

7. Η επανάληψη συμβολαίου μεταξύ των αυτών προσώπων ή των ειδικών ή καθολικών διαδόχων τους για το ίδιο ακίνητο, για οποιοδήποτε λόγο, καθώς και η διόρθωση συμβολαίου, εφόσον δεν αναφέρεται στο όνομα του αγοραστή και πωλητή, στο τίμημα, στην έκταση ή στη θέση και στην περιγραφή του ακινήτου, δε δημιουργεί υποχρέωση καταβολής φόρου.

Αν με μεταγενέστερο συμβόλαιο διευκρινίζεται ότι το τίμημα ή η έκταση του ακινήτου που αγοράστηκε είναι μεγαλύτερα από αυτά που περιγράφονται στο αρχικό συμβόλαιο, φόρος οφείλεται μόνο για το επιπλέον τίμημα ή για την αξία της επιπλέον έκτασης του ακινήτου αυτού. Αντίθετα, αν με μεταγενέστερο συμβόλαιο διευκρινίζεται ότι, το τίμημα ή η έκταση του ακινήτου που αγοράστηκε είναι μικρότερα από αυτά που περιγράφονται στο αρχικό συμβόλαιο, δεν οφείλεται φόρος.

Δεν οφείλεται φόρος όταν η επί πλέον έκταση δεν υπερβαίνει το ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) της έκτασης που αναγράφεται στο συμβόλαιο που επαναλαμβάνεται ή διορθώνεται και η αξία του ποσοστού αυτού δεν υπερβαίνει τα χίλια (1000) ευρώ.

Επιφάνεια μεγαλύτερη της κτηθείσης

8. Αν σε συμβόλαιο μεταβίβασης ακινήτου ή εμπράγματος σ' αυτό δικαιώματος, που συντάσσεται με οποιαδήποτε αιτία, η έκταση του μεταβιβαζομένου ακινήτου είναι μεγαλύτερη αυτής που αναγράφεται στον με επαχθή αιτία τίτλο κτήσης αυτού, εκτός του οικείου φόρου για τη σύμβαση μεταβίβασης καταβάλλεται και φόρος μεταβίβασης για την αξία της επιπλέον έκτασης, με χρόνο φορολογίας το χρόνο κατάρτισης του μεταβιβαστικού συμβολαίου που βαρύνει το μεταβιβάζοντα το ακίνητο. Δεν οφείλεται φόρος αν η επιπλέον έκταση δεν υπερβαίνει το ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) της έκτασης που αναγράφεται στον αρχικό τίτλο κτήσης και η αξία του ποσοστού αυτού δεν υπερβαίνει τα χίλια (1000) ευρώ.

Άρθρο 2

Ειδικές περιπτώσεις επιβολής του φόρου

Τεκμήριο αποπερατωμένου κτίσματος

1. Σε κάθε περίπτωση μεταβίβασης ιδανικού μεριδίου οικοπέδου, στο οποίο ανεγείρεται ή πρόκειται να ανεγερθεί πολυκατοικία, με σχέδιο εγκεκριμένο από την πολεοδομική υπηρεσία πριν από τη μεταβίβαση, θεωρείται κατά αμάχητο τεκμήριο, ότι μαζί με το ιδανικό μερίδιο του οικοπέδου μεταβιβάζεται αποπερατωμένο διαμέρισμα της πολυκατοικίας που αντιστοιχεί σε αυτό, εφόσον η πολυκατοικία πρόκειται να ανεγερθεί από τον ίδιο τον πωλητή του ιδανικού μεριδίου του οικοπέδου ή από τον εργολάβο ο οποίος ανέλαβε με αντιπαροχή την ανέγερση πολυκατοικίας ή από τρίτο που ενεργεί για

λογαριασμό τους.

Το ίδιο ισχύει και σε περίπτωση μεταβίβασης ιδανικού μεριδίου οικοπέδου, αν μέσα σε δύο χρόνια από τη μεταβίβασή του εγκριθεί ή υποβληθεί για έγκριση στην πολεοδομική υπηρεσία σχέδιο ανέγερσης πολυκατοικίας. Στην περίπτωση αυτή ο συμπληρωματικός φόρος στην αξία των προβλεπομένων κτισμάτων από το σχέδιο που εγκρίθηκε, καταβάλλεται από τον αγοραστή, βάσει δήλωσης, η οποία πρέπει να υποβληθεί μέσα σ' ένα χρόνο από την έγκριση του σχεδίου της πολυκατοικίας.

Το ανωτέρω αμάχητο τεκμήριο δεν έχει εφαρμογή σε μεταβίβαση ιδανικού μεριδίου οικοπέδου σε πρόσωπα που αναλαμβάνουν κατ' επάγγελμα την ανέγερση ολόκληρης της πολυκατοικίας με δικές τους δαπάνες.

Έννοια πολυκατοικίας

Ως πολυκατοικία θεωρείται κάθε πολυώροφη οικοδομή, η οποία αποτελείται από τρεις τουλάχιστον ορόφους κύριας χρήσης, στους οποίους συμπεριλαμβάνεται και το ισόγειο ή η οικοδομή που ανεξάρτητα από αριθμό ορόφων, έχει διαμερίσματα συνολικού εμβαδού πεντακοσίων τουλάχιστον τετραγωνικών μέτρων (500 τ.μ.), οι οποίες προορίζονται σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις του Γενικού Οικοδομικού Κανονισμού, για πολύωρη σ' αυτές παραμονή ανθρώπων, για διημέρευση, συναναστροφή, εργασία ή ύπνο.

Διπλή μεταβίβαση

2. Αν κατά τη σύνταξη του οριστικού συμβολαίου μεταβίβασης συμβάλλεται ως αγοραστής πρόσωπο το οποίο δεν κατονομάζεται στο προσύμφωνο, θεωρείται για την εφαρμογή του παρόντος νόμου, ότι λαμβάνουν χώρα δύο μεταβιβάσεις, η μεν πρώτη εκ μέρους του αρχικού πωλητή προς τον συμβληθέντα με το προσύμφωνο ως αγοραστή, η δε δεύτερη εκ μέρους του τελευταίου προς το τρίτο πρόσωπο το οποίο υποδεικνύεται απ' αυτόν. Αν το προσύμφωνο αφορά τη μεταβίβαση οικοπέδου ή ιδανικού μεριδίου αυτού, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της προηγούμενης παραγράφου, τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή εφαρμόζονται μόνο ως προς τη δεύτερη μεταβίβαση, το τεκμήριο όμως μεταβίβασης αποπερατωμένης οικοδομής τυγχάνει αμάχητο.

Φόρος κατά τη μεταγραφή

3. Σε μεταγραφή ή σημείωση στο βιβλίο μεταγραφών ή καταχώρηση στο νηολόγιο:

α) δικαστικής απόφασης η οποία διέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 949 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας, λόγω μη εκτέλεσης προσυμφώνου μεταβίβασης,

κ.λπ.,
β) δικαστικής απόφασης με την οποία αναγνωρίζεται τελεσίδικα δικαίωμα κυριότητας σε ακίνητο κ.λπ. στο όνομα κάποιου προσώπου, λόγω υπέρβασης εντολής του φερομένου ως εντολοδόχου αυτού,

γ) δικαστικής απόφασης με την οποία ακυρώνεται λόγω εικονικότητας συμβόλαιο μεταβίβασης ακινήτου ή εμπράγματος σ' αυτό δικαιώματος ή πλοίου,

Αναγνώριση με χρησικτησία

δ) δικαστικής απόφασης με την οποία αναγνωρίζεται η κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα σε ακίνητο, λόγω συμπλήρωσης των όρων της τακτικής ή έκτακτης χρησικτησίας ή από οποιαδήποτε άλλη αιτία, με εξαίρεση την περίπτωση κατά την οποία στο όνομα του προσώπου, στο οποίο γίνεται η αναγνώριση, υπάρχει μεταγεγραμμένος τίτλος για το δικαίωμα αυτό, για το οποίο έχει υποβληθεί η δήλωση που προβλέπεται από το νόμο και

Μεταβίβαση στο εξωτερικό

ε) σύμβασης μεταβίβασης ακινήτου το οποίο βρίσκεται στην Ελλάδα ή εμπράγματος δικαιώματος σε ακίνητο ή πλοίο, η οποία καταρτίστηκε στο εξωτερικό με οποιοδήποτε εκεί νόμιμο ισχύοντα τύπο, για την οποία μεταβίβαση δεν καταβλήθηκε ο φόρος του παρόντος νόμου, αυτός που ζητά τη μεταγραφή ή τη σημείωση στο περιθώριο του βιβλίου μεταγραφών ή την καταχώρηση στο νηολόγιο υποχρεώνεται, πριν από την ενέργεια της μεταγραφής κλπ. να επιδώσει δήλωση στον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και να καταβάλει συγχρόνως το φόρο μεταβίβασης.

Στη δήλωση, για την ανωτέρω περίπτωση ε', επισυνάπτεται, σε επίσημη μετάφραση στην ελληνική γλώσσα, ακριβές αντίγραφο της σύμβασης που μεταγράφεται.

Κατακύρωση σε συγκύριο

4. Αν ακίνητο ή πλοίο, το οποίο εκπλειστηριάστηκε, κατακυρωθεί σε κάποιον από τους συγκυρίους κατά ιδανικά μερίδια αυτού, σε φόρο του παρόντος υπόκεινται μόνο τα μερίδια που περιέρχονται στον υπερθεματιστή των λοιπών συνιδιοκτητών ή συμπλοιοκτητών, κατά περίπτωση.

Μεταβίβαση σε εργολάβο από αντιπαροχή

5. Κατά τη μεταβίβαση σε εκτέλεση συμβολαιογραφικού προσυμφώνου, ιδανικού μεριδίου οικοπέδου, από τον οικοπεδούχο προς τον κατά κύριο επάγγελμα εργολήπτη, ο οποίος ανέλαβε την ανέγερση οικοδομής με αντιπαροχή με δικές του δαπάνες, ο φόρος μεταβίβασης υπολογίζεται μόνον επί της αγοραίας αξίας των ποσοστών του οικοπέδου έστω και αν κατά την κατάρτιση του οριστικού συμβολαίου έχουν ανεγερθεί από τον εργολήπτη κτίσματα.

Φόρος σε επίκληση χρησικτησίας

6. Αν σε συμβόλαιο μεταβίβασης της κυριότητας ακινήτου ή σύστασης άλλου εμπράγματος δικαιώματος σε ακίνητο, από οποιαδήποτε αιτία, γίνεται από τον μεταβιβάζοντα επίκληση της κτήσης αυτού με τακτική ή έκτακτη χρησικτησία στο πρόσωπό του, εκτός από το φόρο για τη μεταβιβαστική αυτή σύμβαση, οφείλεται και φόρος μεταβίβασης για την κτήση με χρησικτησία, εκτός αν στο όνομα του μεταβιβάζοντος υπάρχει τίτλος μεταγεγραμμένος για το δικαίωμα αυτό, για το οποίο έχει υποβληθεί η κατά νόμο φορολογική δήλωση ή τα οικεία βιβλία μεταγραφών έχουν καταστραφεί.

Ο φόρος μεταβίβασης, για την κτήση με χρησικτησία, υπολογίζεται στην αξία της κυριότητας του ακινήτου ή του εμπράγματος δικαιώματος του χρόνου

κατάρτισης του μεταβιβαστικού συμβολαίου και βαρύνει τον μεταβιβάζοντα, αφαιρουμένων των επωφελών δαπανών που έγιναν από το χρησιδεσπύζοντα.

Άρθρο 3 Φορολογητέα αξία ακινήτου

Χρόνος υπολογισμού αξίας

1. Για τον καθορισμό της αξίας του ακινήτου ή του εμπραγμάτου δικαιώματος σε ακίνητο ή πλοίο, λαμβάνεται υπόψη:
 - α) Για προσύμφωνα που καταρτίζονται από την έναρξη ισχύος του παρόντος η ημέρα σύνταξης του συμβολαιογραφικού προσυμφώνου, αν το οριστικό συμβόλαιο συντάσσεται μέσα σε δύο (2) χρόνια από την κατάρτιση του προσυμφώνου.
 - β).....
 - γ) η ημέρα της μεταγραφής στις περιπτώσεις της παρ. 3 του άρθρου 2 του παρόντος,
 - δ) η ημέρα της έκθεσης του πλειστηριασμού σε μεταβίβαση ακινήτου που διενεργείται κατόπιν αναγκαστικού ή εκούσιου πλειστηριασμού και
 - ε) η ημέρα της υπογραφής του οριστικού συμβολαίου στις λοιπές περιπτώσεις.

Προσδιορισμός αγοραίας αξίας

2. Για τον προσδιορισμό της αξίας του ακινήτου ή του εμπράγματος δικαιώματος σε ακίνητο ή πλοίο λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται τα στοιχεία μεταβιβάσεων παρόμοιων περιουσιακών στοιχείων τα οποία προκύπτουν από άλλα συμβόλαια ή από εκτίμηση που έγινε για την επιβολή του φόρου κληρονομιών, δωρεών και προικίων ή από άλλες εκτιμήσεις. Σε περίπτωση που δεν υπάρχουν τέτοια στοιχεία ή, κατά την κρίση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., αυτά που υπάρχουν είναι ανεπαρκή ή απρόσφορα, ο προσδιορισμός της αξίας γίνεται απ' αυτόν με τη χρήση οποιουδήποτε άλλου μέσου.

Υπολογισμός αξίας εμπραγμάτων δικαιωμάτων

3.
4. Για τον καθορισμό της αξίας της ψιλής κυριότητας, της επικαρπίας, της οίκησης, της περιορισμένης προσωπικής δουλείας ή της πραγματικής δουλείας επί ακινήτου εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 15 του Ν. 2961/2001

Αξία μεταβιβαζόμενων ιδανικών μεριδίων

5. Κατά τη μεταβίβαση ιδανικού μεριδίου ακινήτου, για τον υπολογισμό του φόρου λαμβάνεται υπόψη η αναλογούσα αξία του μεταβιβαζόμενου μεριδίου του ακινήτου ή του εμπράγματος δικαιώματος στο ακίνητο.

Αν μεταβιβάζονται ιδανικά μερίδια από τον ίδιο πωλητή στον ίδιο αγοραστή με περισσότερες από μία πράξεις που απέχουν μεταξύ τους λιγότερο από είκοσι τέσσερις (24) μήνες, για τον υπολογισμό του φόρου λαμβάνεται υπόψη η συνολική αγοραία αξία των μεταβιβαζόμενων μεριδίων με τις πράξεις αυτές, ενώ εκπίπτει ο φόρος που καταβλήθηκε με τις προηγούμενες μεταβιβάσεις.

Αξία ακινήτων Δημοσίου, ν.π.δ.δ.

6. Κατά τη μεταβίβαση βάσει ειδικών διατάξεων ακινήτων του Δημοσίου ή ν.π.δ.δ. σε ιδιώτες, σαν αξία θεωρείται το τίμημα που αναγράφεται στο παραχωρητήριο ή κάθε άλλη σχετική πράξη που εκδίδεται.

Άρθρο 4

Φορολογικοί συντελεστές

1. Ο φόρος μεταβίβασης στην αξία του ακινήτου ή του εμπράγματος επί του ακινήτου δικαιώματος που υπολογίζεται:

Φόρος που μειώνεται στο 1/4

Α) Σε αυτούσια διανομή ακινήτων μεταξύ συγκυρίων, βάσει των συντελεστών της περίπτωσης Γ' της παρούσας παραγράφου, μειώνεται στο τέταρτο. Αν κατά τη διανομή οι μερίδες των δικαιούχων δεν είναι ισομερείς προς τις ιδανικές τους μερίδες και καταβάλλεται προς συμπλήρωση μιας ή περισσότερων μερίδων τίμημα, ο φόρος μεταβίβασης που αναλογεί στην αξία του τμήματος της μερίδας για την οποία καταβάλλεται τίμημα, υπολογίζεται βάσει των συντελεστών της περίπτωσης Γ' της παρούσας παραγράφου, εκτός εάν πρόκειται για οικόπεδο του οποίου η διανομή καθίσταται ανέφικτη λόγω μη πλήρωσης των προϋποθέσεων που προβλέπονται από τις διατάξεις περί κανονισμού της Πολεοδομικής Υπηρεσίας και συντρέχει η υποπερίπτωση (α) της περίπτωσης Β' της παρούσας παραγράφου οπότε ο φόρος υπολογίζεται σύμφωνα με αυτά που ορίζονται στην περίπτωση αυτή.

Οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται ανάλογα και στην περίπτωση δημιουργίας μιας ή περισσότερων μερικότερων κοινωνιών για τα μερίδια που απαρτίζουν τις κοινωνίες αυτές.

Σε περαιτέρω αυτούσια διανομή των ακινήτων μεταξύ των συγκυρίων της μερικότερης κοινωνίας, από το φόρο που αναλογεί στη νέα αυτή διανομή, εκπίπτει ο φόρος που καταβλήθηκε κατά τη δημιουργία της μερικότερης κοινωνίας.

Ο φόρος που προσδιορίζεται βάσει των συντελεστών της περίπτωσης Γ' της παρούσας παραγράφου μειώνεται επίσης στο τέταρτο και στη μεταβίβαση, κατά τη διάλυση ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρίας ή εταιρίας περιορισμένης ευθύνης, της ακίνητης περιουσίας της στα μέλη της, κατά το λόγο της εταιρικής

τους μερίδας, εκτός αν έχει λάβει χώρα εκχώρηση της εταιρικής μερίδας κατά το τελευταίο πριν τη διάλυση της εταιρίας έτος, οπότε μειώνεται μόνο η αξία του ακινήτου η οποία αντιστοιχεί στα μερίδια που δεν έχουν εκχωρηθεί.

Τα ανωτέρω εφαρμόζονται ανάλογα και στην απόληψη μερίδων από την ακίνητη περιουσία, εταίρων που αποσύρονται από την εταιρία. Στις περιπτώσεις αυτές ο φόρος, σύμφωνα με τα ανωτέρω, υπολογίζεται στην αξία του ακινήτου ή τμήματος αυτού, που εξέρχεται από την εταιρική περιουσία.

Φόρος που μειώνεται στο 1/2

Β) Βάσει των συντελεστών της περίπτωσης Γ' της παρούσας παραγράφου (ο φόρος) μειώνεται στο μισό:

α) σε υποχρεωτική, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, ανταλλαγή τμημάτων γειτονικών οικοπέδων για να καταστούν αυτά οικοδομήσιμα,

β) σε συγχώνευση ανωνύμων εταιριών για σύσταση νέας ή για συγχώνευση ή εξαγορά μιας ή περισσοτέρων από άλλη, που έχει σαν συνέπεια τη μεταβίβαση ακινήτων ή εμπράγματων δικαιωμάτων σε αυτά, καθώς επίσης και στη συγχώνευση κλπ συνεταιρισμών ή ανωνύμου εταιρείας με συνεταιρισμό,

γ)

δ)

ε) σε απαλλοτρίωση, ακινήτων για δημόσια ωφέλεια.

στ)

ζ) σε ανταλλαγή ακινήτων ίσης αξίας

η).....

και θ)

Φόρος με ακέραιο Συντελεστή

Γ) Σε κάθε άλλη περίπτωση σε 7% για το μέχρι δεκαπέντε χιλιάδων (15.000) ευρώ τμήμα της αξίας και σε 9% για το πέραν του ποσού αυτού τμήμα της. Προκειμένου για ακίνητα που βρίσκονται σε περιοχές της τέως Διοίκησης Πρωτεύουσας καθώς και στις εντός σχεδίου περιοχές δήμων ή κοινοτήτων που υφίσταται Πυροσβεστική Υπηρεσία, οι ανωτέρω συντελεστές αυξάνονται από 7% σε 9% και από 9% σε 11% αντίστοιχα. (Ν.Δ. 3563/56 όπως ισχύει)

Φόρος στα πλοία

2. Ο φόρος μεταβίβασης πλοίων, σε περίπτωση εκποίησης ολόκληρου ή ιδανικού μεριδίου αυτών σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, καθορίζεται σε ένα (1) δολάριο κατά κόρο καθαρής χωρητικότητας ή σε αντίστοιχο ποσό χάρτινων Αγγλικών λιρών, ή προκειμένου για εκποίηση που συντελείται στην Ελλάδα αντίστοιχο ποσό ευρώ, το οποίο εξευρίσκεται με βάσει την ισχύουσα κατά τη χρονολογία της καταβολής επίσημης ισοτιμίας μεταξύ των εν λόγω νομισμάτων. Στην περίπτωση μεταβίβασης ιδανικού μεριδίου πλοίου ο φόρος υπολογίζεται στην αναλογούσα σε αυτό καθαρή χωρητικότητα.

Κατ' εξαίρεση απαλλάσσεται από κάθε φόρο και τέλος κατά τον παρόντα Νόμο η εισφορά πλοίων εν γένει ή μεριδίων αυτών στις εταιρίες που συνιστώνται κατά το τρίτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 15 του Κώδικα των Νόμων περί τελών χαρτοσήμου ή σε οποιοσδήποτε άλλες ναυτιλιακές εταιρίες που έχουν συσταθεί καθώς και η αγορά απ' αυτές (πλοίων ή μεριδίων αυτών).

Η εν λόγω απαλλαγή χορηγείται υπό την προϋπόθεση ότι μέσα σε προθεσμία έξι μηνών από την εισφορά το κεφάλαιο της εταιρίας θα καλύπτεται κατά τα τέσσερα πέμπτα (4/5) αυτού με πλοία υπό ελληνική σημαία. Ως τέτοια ειδικά για την κάλυψη του κεφαλαίου θεωρούνται και τα υπό ναυπήγηση εφόσον το

σύμφωνο ναυπήγησης έχει υπογραφεί μέσα σε αυτή την προθεσμία. Η μη πραγματοποίηση της παραπάνω προϋπόθεσης συνεπάγεται την καταβολή του οφειλόμενου κατά τον παρόντα νόμο φόρου.

Εκτός από τις παραπάνω απαλλαγές σε περίπτωση μεταβίβασης πλοίων ή ιδανικών μεριδίων πλοίων, προβλέπεται απαλλαγή από το φόρο μεταβίβασης, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 8 του Α.Ν. 465/1968 και 1, 8 και 12 του Ν.Δ. 509/1970.

Επίσης με τις εγκριτικές πράξεις νηολόγησης πλοίων υπό ελληνική σημαία που εκδίδονται από τους Υπουργούς Οικονομίας και Οικονομικών και Εμπορικής Ναυτιλίας σύμφωνα με το άρθρο 13 του Ν.Δ. 2687/1953 «περί επενδύσεων και προστασίας κεφαλαίων εξωτερικού», όπως αυτό ερμηνεύθηκε αυθεντικά με το άρθρο μόνο του Ν.Δ. 2928/1954, παρέχεται απαλλαγή από το φόρο μεταβίβασης στην περίπτωση εκποίησης ολόκληρου ή ιδανικού μεριδίου πλοίου σε ημεδαπά ή αλλοδαπά φυσικά ή νομικά πρόσωπα κατά τη διάρκεια της παραμονής αυτού υπό ελληνική σημαία.

Άρθρο 5

Υποκείμενο του φόρου

Βαρυνόμενος με το φόρο

1. Ο φόρος μεταβίβασης που αναλογεί στο τίμημα μεταβίβασης που αναγράφεται στο συμβόλαιο, βαρύνει τον αγοραστή.

Βαρυνόμενος μετά από έλεγχο

Ο φόρος μεταβίβασης που αναλογεί στη διαφορά μεταξύ της αξίας και του τιμήματος μεταβίβασης και οι προσαυξήσεις του άρθρου 9 του παρόντος βαρύνουν τον αγοραστή ή τον υπερθεματιστή σε μεταβιβάσεις με πλειστηριασμό. Κατ' εξαίρεση, σε περίπτωση κατά την οποία με τη μεταβίβαση πλοίου ή μεριδίου αυτού επέρχεται ταυτόχρονα και αλλαγή της σημαίας, ο φόρος και οι προσαυξήσεις κατά τα ανωτέρω βαρύνουν τον πωλητή.

Βαρυνόμενος σε διανομή

Σε διανομή ακινήτων μεταξύ συγκυρίων ο φόρος βαρύνει καθέναν από αυτούς σε σχέση ανάλογη με την αξία της μερίδας του.

Βαρυνόμενος σε αναγκαστική απαλλοτρίωση

Σε αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτου για δημόσια ωφέλεια ο φόρος μεταβίβασης βαρύνει σε κάθε περίπτωση, τον υπόχρεο προς πληρωμή της αποζημίωσης.

2. Στις περιπτώσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του παρόντος:

Βαρυνόμενος σε διπλή μεταβίβαση

- α) Ο εκ προσυμφώνου αγοραστής βαρύνεται με το φόρο που αναλογεί στο τίμημα της μεταβίβασης που αναγράφεται στο προσύμφωνο και
- β) Ο οριστικός αγοραστής βαρύνεται με το φόρο που αναλογεί σ' ολόκληρη την αξία του μεταβιβαζόμενου περιουσιακού στοιχείου την οποία είχε αυτό την ημέρα κατάρτισης της οριστικής σύμβασης μεταβίβασής του.

Ευθύνη τρίτου κατόχου

3. Για πέντε χρόνια από την ημέρα της υπογραφής του οριστικού συμβολαίου ευθύνεται αλληλέγγυα μαζί με τον αγοραστή και κάθε οποιοσδήποτε (άλλος) κάτοχος του περιουσιακού στοιχείου που μεταβιβάζεται, για το φόρο μεταβίβασης και τις προσαυξήσεις του άρθρου 9 του παρόντος.

Άρθρο 6

Απαλλαγές από το φόρο

Απαλλάσσονται από το φόρο μεταβίβασης ο οποίος βαρύνει τον αγοραστή

Προσφύγων

α) η μεταβίβαση στους πρόσφυγες, σύμφωνα με τις διατάξεις του Β. Διατάγματος της 15/28 Ιουλίου 1938 «περί κωδικοποίησης της περί αποκαταστάσεως αστών προσφύγων κειμένης νομοθεσίας» καθώς και η μεταβίβαση κληρών που κατά τις διατάξεις του Αγροτικού Κώδικα ανήκουν στο Δημόσιο,

Ανταλλαξίμων αγροτικών κτημάτων Δημοσίου ν.π.δ.δ. κ.λπ.

β) η αναγκαστική απαλλοτρίωση κτημάτων, σύμφωνα με τις διατάξεις του Αγροτικού κώδικα,

γ) η μεταβίβαση στην οποία αγοραστής είναι το Δημόσιο, ή Ν.Π.Δ.Δ., οι δήμοι, οι κοινότητες, οι ιεροί ναοί και οι ιερές μονές,

Ανάκλησης απαλλοτρίωσης Μεταλλείων

δ) η ανάκληση απαλλοτρίωσης,

ε) η μεταβίβαση μεταλλείου για το οποίο καταβλήθηκε ο φόρος του Νόμου ΓΦΚΔ' του έτους 1910 όπως ισχύει με το άρθρο 1 παρ. 2 του Ν. 3663/1957 (ΦΕΚ 24 Α' /18-2-1957),

Μεταβιβάσεων συνεταιρισμών

στ) η αξία του ακινήτου που μεταβιβάζεται από μη κερδοσκοπικό συνεταιρισμό στα μέλη του, κατά το ποσοστό που αυτή υποβλήθηκε σε φόρο μεταβίβασης κατά την αγορά του μεταβιβαζόμενου ακινήτου από το συνεταιρισμό.

Αναγκαστικών απαλλοτριώσεων

ζ) η αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτου για δημόσια ωφέλεια υπέρ του Δημοσίου και των Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου.

Ανταλλασσομένων ακινήτων

η) η σύμβαση ανταλλαγής ακινήτων μεταξύ του Δημοσίου και Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου.

Η περίπτωση στ' τίθεται όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 8 παράγραφος

1 του Ν. 231/1975 και ισχύει από 6-12-1975.

Η αντικατασταθείσα διάταξη είχε ως ακολούθως:

«δ) η αξία του μεταβιβαζομένου ακινήτου εις τα μέλη του υπό συνεταιρισμού μη κερδοσκοπικού, επί της οποίας κατεβλήθη φόρος μεταβιβάσεως κατά την υπό του συνεταιρισμού αγοράν του μεταβιβαζομένου ακινήτου. Κτίσματα ανεγερθέντα δαπάναις ή δια λογαριασμό των μελών μετά την προς το συνεταιρισμό μεταβίβαση δεν υπόκεινται σε φόρο».

Η ανωτέρω διάταξη καταργήθηκε από 28-12-1971 με το άρθρο 2 παρ. 1γ' του Ν. 1084/1971, όμως με το άρθρο 2 παρ. 3 του ίδιου διατάγματος διατηρήθηκε σε ισχύ επ' αόριστον για τις μεταβιβάσεις ακινήτων από συνεταιρισμούς στα μέλη τους υπό την προϋπόθεση ότι έλαβαν χώρα πριν από τις 28-12-1971, ή μετά, αλλά σε εκτέλεση προσυμφώνου που είχε υπογραφεί πριν την ανωτέρω ημερομηνία.

Η διάταξη δε, ερμηνεύτηκε αυθεντικά με το άρθρο 42 παρ. 2 του Ν. 12/1975. Σύμφωνα με το άρθρο αυτό, αληθινή έννοια της διατάξεως, σε όσες περιπτώσεις ισχύει, είναι ότι απαλλάσσονται από το Φ.Μ.Α. οι μεταβιβάσεις ακινήτων από μη κερδοσκοπικό Οικοδομικό Συνεταιρισμό προς τα μέλη του, εφόσον κατά την αγορά των εν λόγω ακινήτων από το Συνεταιρισμό είχε καταβληθεί ο ανάλογος φόρος μεταβιβάσεως. Πάντως, ο φόρος μεταβιβάσεως ακινήτων που είχε καταβληθεί για τη συγκεκριμένη αιτία δεν επιστρέφεται.

Άρθρο 7 Δήλωση

Υπόχρεοι σε δήλωση

Αρμόδια Δ.Ο.Υ.

1. Για κάθε μεταβίβαση οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται πριν από τη σύνταξη του συμβολαίου τους, να επιδώσουν κοινή δήλωση φόρου μεταβιβάσεως προς

τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. της περιφέρειας στην οποία βρίσκεται το ακίνητο ή προκειμένου για πλοίο της περιφέρειας στην οποία αυτό είναι νηολογημένο.

Εκπρόσωποι των υπόχρεων σε υποβολή δήλωσης

2. Όταν οι υπόχρεοι είναι φυσικά πρόσωπα η δήλωση υποβάλλεται από τους ίδιους ή από τους πληρεξουσίους τους ή από τους νόμιμους αντιπροσώπους τους. Όταν οι υπόχρεοι είναι νομικά πρόσωπα η δήλωση υποβάλλεται από τους αντιπροσώπους τους ή από τους πληρεξουσίους τους.

Περιεχόμενο δήλωσης

3. Η δήλωση είναι απαράδεκτη αν δεν περιέχει:

- α. τη φορολογική Αρχή προς την οποία απευθύνεται,
- β. το όνομα, όνομα πατέρα και επώνυμο των δηλούντων,
- γ. το επάγγελμα των δηλούντων,
- δ. την κατοικία ή αν δεν υπάρχει τέτοια τη διαμονή, καθώς και την επαγγελματική εγκατάσταση ή την έδρα των δηλούντων
- ε. την νομική σχέση τους προς το μεταβιβαζόμενο περιουσιακό στοιχείο,
- στ. το είδος του μεταβιβαζόμενου περιουσιακού στοιχείου και σύντομη περιγραφή του,
- ζ. τον τρόπο κτήσης του από τον μεταβιβάζοντα
- η. την αξία του ακινήτου ή την καθαρή χωρητικότητα του πλοίου,
- θ. το ποσό του φόρου μεταβίβασης που αναλογεί,
- ι. το διορισμό αντίκλητων των δηλούντων,
- ια. το ονοματεπώνυμο, το επάγγελμα και τη διεύθυνση της κατοικίας των πληρεξουσίων ή των αντίκλητων των δηλούντων,
- ιβ. το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του συμβολαιογράφου ενώπιον του οποίου θα καταρτισθεί η σύμβαση και
- ιγ. τον τόπο και τη χρονολογία της δήλωσης

4. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών η οποία δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως καθορίζονται κάθε φορά λεπτομερώς τα αναγκαία στοιχεία για την ακριβή περιγραφή του ακινήτου.

5. Η ακρίβεια του περιεχομένου της δήλωσης βεβαιώνεται υποχρεωτικά με την υπογραφή των συμβαλλόμενων ή των πληρεξουσίων τους κ.λπ.

Υπόχρεος σε πλειστηριασμό

6. Σε περιπτώσεις εκούσιων και δικαστικών πλειστηριασμών, όπως και σε περιπτώσεις αναγκαστικής λόγω χρέους μεταβίβασης ακινήτου ή πλοίου, η δήλωση επιδίδεται από τον υπερθεματιστή μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από τη διενέργεια του πλειστηριασμού και πάντως πριν από τη σύνταξη της περιλήψης της κατακυρωτικής έκθεσης.

Υπόχρεος κατά τη μεταγραφή

Για τις περιπτώσεις της παραγράφου 3 του άρθρου 2 του παρόντος, η δήλωση του φόρου μεταβίβασης του ακινήτου ή του εμπράγματος σε ακίνητο

δικαιώματος ή πλοίου, επιδίδεται από το πρόσωπο, υπέρ του οποίου θα γίνει η μεταγραφή.

Υπόχρεος σε απαλλοτρίωση

Σε αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτων για δημόσια ωφέλεια, επιδίδεται δήλωση φόρου μεταβίβασης, από τον υπόχρεο προς πληρωμή της αποζημίωσης ή από εκείνους που ενεργούν κατά το νόμο για λογαριασμό του, πριν την καταβολή της προσωρινά ή οριστικά καθορισμένης αποζημίωσης και καταβάλλεται από αυτούς ολόκληρος ο φόρος μεταβίβασης που αναλογεί. Η παρακατάθεση της αποζημίωσης που προσδιορίστηκε προσωρινά ή οριστικά απαγορεύεται, αν δεν προσκομισθεί κυρωμένο αντίγραφο της δήλωσης που υποβλήθηκε.

Υποβολή σε αναρμόδια Δ.Ο.Υ.

7. Κάθε φορά που είναι προδήλως δυσχερής η επίδοση της δήλωσης του φόρου μεταβίβασης στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., λόγω του ότι η έδρα αυτού βρίσκεται σε πόλη διαφορετική του τόπου κατάρτισης της σύμβασης, επιτρέπεται σε εξαιρετικές περιπτώσεις να επιδοθεί αυτή σε αναρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., ο οποίος όμως, αφού την καταχωρήσει στο βιβλίο δηλώσεων, υποχρεούται να την αποστείλει στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. για έλεγχο κ.λπ.

Αν στην περιφέρεια στην οποία βρίσκεται το ακίνητο εφαρμόζεται το άρθρο 41 του Ν. 1249/1982 (ΦΕΚ 43/Α'), επιτρέπεται να επιδοθεί η δήλωση του φόρου μεταβίβασης στον προϊστάμενο της αρμόδιας για τη φορολογία εισοδήματος του αγοραστή δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, ο οποίος χορηγεί αντίγραφο της δήλωσης για τη σύνταξη συμβολαίου και στη συνέχεια τη διαβιβάζει στον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για έλεγχο των προσδιοριστικών στοιχείων του ακινήτου που δηλώθηκαν.

Απαράδεκτη δήλωση

Η δήλωση που υποβάλλεται σύμφωνα με τα ανωτέρω, καθίσταται απαράδεκτη, αν δεν περιέχει διορισμό ειδικού αντίκλητου του αγοραστή, που κατοικεί στην έδρα της Δ.Ο.Υ., προς την οποία πρόκειται αυτή να διαβιβασθεί.

8. Η δήλωση είναι απαράδεκτη αν δεν αναγράφεται σ' αυτή βεβαίωση του αρμοδίου τμήματος της Δ.Ο.Υ. ότι έχει εισπραχθεί ο φόρος που αναλογεί στη δηλούμενη αξία.

Αριθμός αντιγράφων δηλώσεων

9. Η δήλωση συντάσσεται σε δυο αντίτυπα, από τα οποία το ένα παραμένει στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. και το άλλο, παραδίδεται στους συμβαλλόμενους αφού βεβαιωθεί από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. η ακρίβεια της αντιγραφής. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών μπορεί να οριστεί η σύνταξη των δηλώσεων που υποβάλλονται σε περισσότερα αντίγραφα για όλες ή μερικές Δ.Ο.Υ. καθώς και ο τρόπος χρησιμοποίησής τους.

10. Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. μπορεί με απόφασή του να αναθέσει σε Ειρηνοδίκη ή Συμβολαιογράφο της περιφέρειάς του, την παραλαβή των δηλώσεων του φόρου μεταβίβασης και τη χορήγηση αντιγράφου αυτής, οι οποίοι υποχρεούνται να τις αποστείλουν με απόδειξη στη Δ.Ο.Υ., μέσα σε δέκα μέρες το αργότερο.

Δήλωση για συμβόλαια εξωτερικού

11. Κατά τη μεταβίβαση ακινήτων ή πραγματικών δικαιωμάτων σε ακίνητα που βρίσκονται στην Ελλάδα ή πλοίων, που συντελείται στην αλλοδαπή ενώπιον ελληνικής προξενικής Αρχής, η δήλωση επιδίδεται στην Αρχή αυτή από την οποία διαβιβάζεται με απόδειξη, στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., ο οποίος και εκδίδει το αντίγραφο της δήλωσης.

Άρθρο 8 **Καταβολή φόρου**

Καταβολή Φ.Μ.Α.

1. Ο φόρος μεταβίβασης καταβάλλεται ολόκληρος με τη δήλωση.

Διαδικασία προεκτίμησης

2. Κατά την υποβολή της δήλωσης φόρου μεταβίβασης ακινήτων και μέσα σε προθεσμία δύο εργάσιμων ημερών, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. είτε αποδέχεται το δηλούμενο τίμημα όταν συμπίπτει με την αγοραία αξία του μεταβιβαζόμενου ακινήτου, οπότε η μεταβίβαση περαιώνεται οριστικά ως ειλικρινής, είτε προσδιορίζει προσωρινά την αγοραία αξία αυτού και την αναγράφει στο αντίτυπο της δήλωσης που παραδίδεται στους συμβαλλόμενους. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, όταν συντρέχουν σοβαροί λόγοι, ο προσδιορισμός της προσωρινής αξίας μπορεί να πραγματοποιηθεί, με την έγκριση του εποπτεύοντος Επιθεωρητή, το αργότερο εντός δέκα πέντε (15) ημερών από την υποβολή της δήλωσης.

Αποδοχή προεκτίμησης

3. Ο βαρυνόμενος, κατά τις διατάξεις του παρόντος, με το φόρο που αναλογεί στην τυχόν υπάρχουσα διαφορά μεταξύ αγοραίας αξίας και τιμήματος του μεταβιβαζόμενου ακινήτου, μπορεί μέσα σε ανατρεπτική προθεσμία δύο μηνών από την ημερομηνία παραλαβής της δήλωσης να επιδώσει συμπληρωματική δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτων, σύμφωνη με την αξία που προσδιορίσθηκε από τον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. και να καταβάλει ταυτόχρονα το μισό του φόρου που αναλογεί σ' αυτή, χωρίς πρόσθετο φόρο ή πρόστιμο. Το υπόλοιπο μισό του φόρου αυτού βεβαιώνεται αμέσως και εισπράττεται μέσα στον επόμενο από τη βεβαίωση μήνα.

Στην περίπτωση αυτή και με τον όρο ότι όλα τα προβλεπόμενα στοιχεία στη δήλωση είναι ειλικρινή, η μεταβίβαση περαιώνεται οριστικά ως ειλικρινής.

Μη αποδοχή προεκτίμησης

4. Σε περίπτωση που δεν υποβληθεί δήλωση μέσα στην ανωτέρω προθεσμία, ενεργείται έλεγχος σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις, χωρίς η ανωτέρω προσωρινή αξία να δεσμεύει τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας του ακινήτου κατόπιν ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3, ούτε και κατά τη μεταβίβαση άλλων πλησιόχρων ομοειδών ακινήτων.

Αρμόδια Δ.Ο.Υ. για προεκτίμηση

5. Η προεκτίμηση κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 2, έχει εφαρμογή μόνο σε υποβολή της δήλωσης φόρου μεταβίβασης ακινήτων απ' ευθείας στον αρμόδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ.

Καταβολή Φ.Μ.Α.

6. Φόρος που βεβαιώνεται κατά τη διάρκεια του οικείου οικονομικού έτους ή μεταγενέστερα από τη λήξη του:

Με βάση φύλλο ελέγχου

α) Με βάση φύλλο ελέγχου που έγινε οριστικό λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής, καταβάλλεται σε έξι (6) ίσες μηνιαίες δόσεις με τον περιορισμό ότι κάθε δόση δεν είναι μικρότερη των τριακοσίων (300) ευρώ εκτός της τελευταίας. Η πρώτη δόση καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του επόμενου από τη βεβαίωση μήνα και οι υπόλοιπες μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα των μηνών που ακολουθούν.

Με διοικητική επίλυση της διαφοράς

β) Μετά τη διοικητική επίλυση της διαφοράς και την καταβολή του ενός πέμπτου (1/5), το υπόλοιπο καταβάλλεται σε έξι (6) ίσες μηνιαίες δόσεις, με τον περιορισμό ότι κάθε δόση δεν είναι μικρότερη των τριακοσίων (300) ευρώ εκτός της τελευταίας. Η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου από την υπογραφή του πρακτικού μήνα και οι υπόλοιπες μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα των μηνών που ακολουθούν. Αν ο υπόχρεος καταβάλλει εντός της ανωτέρω προθεσμίας καταβολής του ενός πέμπτου (1/5) το σύνολο του ποσού που προκύπτει συνεπεία της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, παρέχεται σε αυτό έκπτωση κατά ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%).

Με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου

γ) Με βάση απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, καταβάλλεται σε δύο (2) ίσες μηνιαίες δόσεις, με τον περιορισμό ότι το συνολικό ποσό του φόρου δεν είναι μικρότερο των τριακοσίων (300) ευρώ. Η πρώτη δόση καταβάλλεται μέχρι τη τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου από τη βεβαίωση μήνα, και η δεύτερη μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του μήνα που ακολουθεί.

Άρθρο 9

Πρόσθετοι φόροι

(Ισχύουν οι διατάξεις του Ν. 2523/1997 ΦΕΚ 179 Α'/11.9.1997 ως ακολούθως)

Άρθρο 1

1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:

Εκπρόθεσμη δήλωση

α) υποβάλλει εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό ενάμισι τα εκατό (1,5%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου, για κάθε μήνα καθυστέρησης,

Ανακριβής δήλωση

β) υποβάλλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό τρία τα εκατό (3%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης,

Μη υποβολή δήλωσης

γ) δεν υποβάλλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό τριάμισι τα εκατό (3,5%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης.

Έννοια ανακρίβειας

4. Ανακριβής δήλωση θεωρείται η δήλωση όταν η διαφορά μεταξύ της αξίας που δηλώθηκε και αυτής που οριστικά προσδιορίστηκε με βάση το σύστημα των συγκριτικών στοιχείων υπερβαίνει το είκοσι τοις εκατό (20%). Σε περίπτωση ανακρίβειας των περιγραφικών στοιχείων των ακινήτων, ανεξάρτητα από το σύστημα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας αυτών, η δήλωση θεωρείται πάντοτε ακριβής και επιβάλλεται πρόσθετος φόρος έστω και αν η διαφορά φόρου δεν υπερβαίνει το 20%.

Εκπρόθεσμη συμπληρωματική δήλωση

5. Όταν έχει υποβληθεί εκπρόθεσμη συμπληρωματική δήλωση, ως φόρος που προκύπτει με τη δήλωση θεωρείται το συνολικό ποσό φόρου αρχικής και συμπληρωματικής δήλωσης. Σε περίπτωση καταλογισμού ποσού φόρου μετά από έλεγχο, ο πρόσθετος φόρος ανακρίβειας επιβάλλεται στη διαφορά του φόρου μεταξύ του ποσού που προκύπτει με την αρχική συν τη συμπληρωματική δήλωση και του ποσού του φόρου που καταλογίζεται από έλεγχο.

Μερικός συμβιβασμός

6. Σε περίπτωση μερικής διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, για τον προσδιορισμό της ανακρίβειας στην τυχόν επιπλέον διαφορά που προσδιορίζεται από το δικαστήριο, λαμβάνεται υπόψη η διαφορά μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογητέα ύλη που προσδιορίστηκε από το δικαστήριο και του φόρου που αναλογεί στη φορολογητέα ύλη που προέκυψε από τη μερική διοικητική επίλυση της διαφοράς.

Παράλειψη δήλωσης

7. Ως παράλειψη υποβολής δήλωσης στη φορολογία κεφαλαίου θεωρείται η μη αναγραφή περιουσιακών στοιχείων στη δήλωση που υποβλήθηκε, καθώς και η σύμβαση δωρεάς που με το συμβόλαιο χαρακτηρίστηκε εικονικά ως αγοραπωλησία. Στην περίπτωση αυτή ο πρόσθετος φόρος υπολογίζεται στη

διαφορά του φόρου τον οποίο ζημιώθηκε το Δημόσιο λόγω της εικονικότητας. Σε ανακρίβεια δηλωθέντων και παράλειψη δήλωσης άλλων περιουσιακών στοιχείων οι πρόσθετοι φόροι ανακρίβειας και παράλειψης υποβολής της δήλωσης υπολογίζονται επιμεριστικά.

Μη επιβολή πρόσθετου φόρου

8. Πρόσθετος φόρος δεν επιβάλλεται εφόσον ο φορολογούμενος:

- α) ακολούθησε τις εγκυκλίους του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών ή έγγραφες θέσεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής αναφορικά με τη φορολογική του υποχρέωση. Ο φορολογούμενος πάντως δεν μπορεί να επικαλεσθεί τις άνω εγκυκλίους ή έγγραφα, εφόσον δόθηκε από το Σ.τ.Ε. αντίθετη ερμηνεία στις σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας. Στην τελευταία περίπτωση η φορολογική αρχή επιβάλλει πρόσθετο φόρο μετά την ανάκληση των πιο πάνω εγκυκλίων ή εγγράφων
- β).....

Άρθρο 2

Χρόνος υπολογισμού πρόσθετων φόρων

1. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων, που ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο υπολογίζονται κατ' αρχήν μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου.

Σε δικαστική απόφαση

2. Όταν εκδοθεί απόφαση του διοικητικού πρωτοδικείου ενεργείται, με βάση τα όσα έχουν γίνει δεκτά από την πρωτόδικη απόφαση, νέα εκκαθάριση του οφειλόμενου κύριου και πρόσθετου φόρου με χρονικό σημείο αφετηρίας υπολογισμού του πρόσθετου φόρου την επόμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία έληξε η προθεσμία υποβολής της φορολογικής δήλωσης. Η αυτή διαδικασία ακολουθείται και με βάση τα όσα έχουν γίνει δεκτά με την εφετειακή απόφαση ή την απόφαση του Σ.τ.Ε. ή την απόφαση που εκδίδεται μετά από αναίρεση.

Σε μη υποβολή δήλωσης

3. Όταν δεν υποβληθεί φορολογική δήλωση, χρονικό σημείο αφετηρίας υπολογισμού του πρόσθετου φόρου είναι η επόμενη ημέρα της ημερομηνίας κατά την οποία έληξε για το φορολογούμενο η κατά νόμο προθεσμία υποβολής της δήλωσής του.

Ανώτατα όρια

4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων σε καμιά περίπτωση δεν μπορούν να υπερβούν:

- α) το εκατό τοις εκατό (100%) για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και
β) το διακόσια τοις εκατό (200%) για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος*.

Βεβαίωση

6. Ο πρόσθετος φόρος λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης επιβάλλεται και συμβιβαιώνεται με το φόρο της δήλωσης, ενώ στις περιπτώσεις της ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης επιβάλλεται με την καταλογιστική πράξη του φόρου. Εξαιρετικά, ο πρόσθετος φόρος λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης επιβάλλεται με καταλογιστική πράξη της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στις περιπτώσεις που η δήλωση δεν υποβάλλεται σε δημόσια οικονομική υπηρεσία, ή άλλη αρχή αρμόδια για την επιβολή πρόσθετου φόρου.

Ευθύνη τρίτων

7. Για την καταβολή των πρόσθετων φόρων ευθύνονται εις ολόκληρον με τους φορολογουμένους και:

γ) τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 5 του Α.Ν. 1521/50 (ΦΕΚ 245 Α')

Μείωση πρόσθετου φόρου μετά το συμβιβασμό

8. Όταν η διαφορά λυθεί με δικαστικό συμβιβασμό ή ολικά ή μερικά με διοικητική επίλυση, ο επιπλέον πρόσθετος φόρος υπολογίζεται για το ποσό του φόρου μέχρι το χρονικό σημείο της υπογραφής της συμβιβαστικής ή διοικητικής επίλυσης της διαφοράς και ο πρόσθετος φόρος που προκύπτει συνολικά περιορίζεται στα τρία πέμπτα (3/5) αυτού **.

- Τα ανώτατα όρια των πρόσθετων φόρων που επιβάλλονται λόγω υποβολής εκπρόθεσμης ή ανακριβούς δήλωσης ή λόγω παράλειψης υποβολής δήλωσης τίθενται όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν από 28-1-2004 με τις διατάξεις της παραγρ. 11 του άρθρου 40 του Ν. 3220/2004 (ΦΕΚ 15 Α').

** Κατά τη μεταβίβαση εμπραγμάτου δικαιώματος επί ακινήτου για την οποία η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε πριν την ημερομηνία δημοσίευσης του Ν. 2523/97, μέχρι δηλ. 11-9-97, επιβάλλονται οι διοικητικές κυρώσεις που ορίζονταν με τις διατάξεις των άρθρων 9 του Α.Ν. 1521/50 και 30 παρ. 2, 31 παρ. 2 και 33 παρ. 2 του Ν. 820/78

Άρθρο 10

Έλεγχος Δήλωσης

Τρόπος διενέργειας ελέγχου

1. Ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. ενεργεί έλεγχο της δήλωσης του φόρου μεταβίβασης, αναθέτοντας την εκτίμηση της αξίας του μεταβιβασθέντος ακινήτου ή του πραγματικού δικαιώματος στο ακίνητο ή του πλοίου στους κατά την κρίση του κατάλληλους οικονομικούς ή άλλους δημοσίους υπαλλήλους ή σε υπαλλήλους της Εθνικής Τράπεζας ή σε μηχανικούς, κ.λπ. οι οποίοι

υποχρεούνται, εντός χρονικού διαστήματος όχι πέραν των 10 ημερών, να του υποβάλουν το πόρισμά τους. Από τον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. μπορεί να ζητηθεί και η ενέργεια πραγματογνωμοσύνης, από το Σώμα Ορκωτών Εκτιμητών. Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. δικαιούται να προσδιορίσει αξία μεγαλύτερη ή μικρότερη αυτής που καθορίσθηκε από τους εκτιμητές αναγράφοντας λεπτομερώς στο τέλος της έκθεσης εκτίμησης τα στοιχεία, στα οποία βασίζει την κρίση του αυτή.

Έκδοση αρχικού φύλλου ελέγχου

2. Με βάση το πόρισμα της προηγούμενης παραγράφου καταρτίζεται φύλλο ελέγχου, το οποίο κοινοποιείται στον υπόχρεο ή στον πληρεξούσιό του, σε περίπτωση δε θανάτου του υπόχρεου κοινοποιείται στους κληρονόμους του.

Έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου

3. Ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. δε δικαιούται με νεώτερο φύλλο ελέγχου να αυξήσει την αξία του ακινήτου ή του εμπράγματος δικαιώματος επί του ακινήτου ή πλοίου που καθορίσθηκε με το πρώτο φύλλο ελέγχου.

Κατ' εξαίρεση ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. μπορεί να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου με αυξημένη αξία στις περιπτώσεις εκείνες που ο εκτιμητής ή ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ., με βάση την έκθεση του οποίου καταρτίσθηκε το αρχικό φύλλο ελέγχου, τιμωρήθηκε πειθαρχικά για βαριά αμέλεια ή δόλο κατά την εκτίμηση αυτή.

Άρθρο 11

Ένδικα μέσα - Συμβιβασμός

Δικαίωμα προσφυγής

1. Κατά του φύλλου ελέγχου, εφ' όσον με αυτό προσδιορίζεται ως αξία του ακινήτου που μεταβιβάζεται κλπ. ή ως φόρος πάνω σ' αυτή ποσό μεγαλύτερο από αυτό που δηλώθηκε κ.λπ. έχει δικαίωμα ένστασης ο υπόχρεος ή οι κληρονόμοι του.

Διοικητική επίλυση των διαφορών

2. Όσο διαρκεί η προθεσμία για άσκηση ένστασης ο υπόχρεος δικαιούται να ζητήσει από τον αρμόδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. τη συμβιβαστική επίλυση της διαφοράς.

Αφού επιτευχθεί η συμβιβαστική επίλυση της διαφοράς συντάσσεται σχετική πράξη πάνω στο φύλλο ελέγχου, η οποία υπογράφεται από τον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. και τον υπόχρεο, ο οποίος μέχρι και την επομένη της υπογραφής της πράξης υποχρεώνεται να υποβάλει συμπληρωματική δήλωση και να καταβάλει την επί πλέον διαφορά του φόρου με την προσαύξηση που προβλέπεται από το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του παρόντος.

Σε περίπτωση μη καταβολής της επί πλέον διαφοράς του φόρου κ.λπ. ματαιώνεται η συμβιβαστική επίλυση της υπόθεσης και συνεχίζεται περαιτέρω η τακτική διαδικασία.

3. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται ανάλογα και σε περίπτωση διανομής ακινήτων μεταξύ των συγγενικών κ.λπ.

Άρθρο 12

Διαδικασία βεβαίωσης φόρου - Παραγραφή

Διαδικασία βεβαίωσης Φ.Μ.Α.

1. Η επαλήθευση των δηλώσεων που επιδόθηκαν, η σύνταξη των φύλλων ελέγχου και των φορολογικών καταλόγων και η κοινοποίηση αποσπασμάτων τους, οι ενστάσεις κατά των εγγραφών στους φορολογικούς καταλόγους και ότι αφορά την επίδοση και την εκδίκασή τους, οι εφέσεις κατά των αποφάσεων που εκδόθηκαν λόγω αίτησης ενστάσεων και ότι αφορά την επίδοση και την εκδίκαση των εφέσεων, τα παράβολα και τις δικαστικές δαπάνες, τη βεβαίωση του φόρου και γενικά η διαδικασία της βεβαίωσης του φόρου διέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα φορολογίας εισοδήματος, εφ' όσον δε ρυθμίζονται διαφορετικά με διατάξεις του παρόντος νόμου.

Διαδικασία βεβαίωσης Φ.Μ.Α.

Για την εκδίκαση των ενστάσεων ως τρίτο ιδιωτικό μέλος συμμετέχει αυτό που έχει ορισθεί για την εκδίκαση των ενστάσεων της φορολογίας οικοδομών του Κώδικα φορολογίας εισοδήματος, προκειμένου δε για μεταβίβαση πλοίου αυτό που έχει ορισθεί για την εκδίκαση των ενστάσεων φορολογίας πλοίων.

Ατέλεια εγγράφων

2. Η διαδικασία βεβαίωσης σύμφωνα με τον παρόντα νόμο και γενικά όλα τα έγγραφα που εκδίδονται ή χρησιμοποιούνται για την εφαρμογή της φορολογίας αυτής, συντάσσονται σε απλό χαρτί.

Χρόνος παραγραφής

3. Το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή του φόρου του παρόντος παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο επιδόθηκε η δήλωση φόρου μεταβίβασης.

Άρθρο 13

Υποχρεώσεις Συμβολαιογράφων - Υποθηκοφυλάκων

Προθεσμία ισχύος δηλώσεων

1. Ο συμβολαιογράφος δε μπορεί να συντάξει συμβόλαιο αν από την ημέρα έκδοσης του αντιγράφου της δήλωσης έχει περάσει χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των τριών (3) μηνών.

Σε όσες περιοχές εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων, που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41 του Ν. 1249/1982, συντάσσεται συμβόλαιο με βάση το αντίγραφο της δήλωσης που κατατέθηκε και πέρα από την προθεσμία που ορίζεται με το

προηγούμενο εδάφιο, εφ' όσον μέχρι τη σύνταξη του συμβολαίου δεν έχει δημοσιευθεί απόφαση του Υπουργού Οικονομικών που να τροποποιεί το αντικειμενικό σύστημα στη συγκεκριμένη περιοχή.

Στοιχεία που γράφονται στο συμβόλαιο

2. Ο συμβολαιογράφος υποχρεούται:

α) να αναγράψει στο συμβόλαιο τον αύξοντα αριθμό της δήλωσης και τη Δ.Ο.Υ. που την παρέλαβε, τον αριθμό και την ημερομηνία του αποδεικτικού είσπραξης, το ποσό του φόρου μεταβίβασης που καταβλήθηκε και το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου είσπραξης,

β) να επισυνάψει το αποδεικτικό είσπραξης στο συμβόλαιο,

γ) να υπενθυμίσει στους συμβαλλόμενους με ρητή μνεία στο συμβόλαιο τις από τον παρόντα νόμο υποχρεώσεις τους και τις κυρώσεις για τις παραβάσεις των διατάξεών του και

δ) να αναγράψει στο συμβόλαιο αν για τη μεταβίβαση αυτή χορηγήθηκε απαλλαγή από το φόρο μεταβίβασης, λόγω απόκτησης πρώτης κατοικίας, ή όχι.

Οι διατάξεις της παρούσας παραγράφου εφαρμόζονται ανάλογα και στις περιπτώσεις της παραγράφου 6 του άρθρου 7 του παρόντος.

Άκυρο αντέγγραφο

3. Το αντέγγραφο από το οποίο προκύπτει ότι συμφωνήθηκε ή καταβλήθηκε τίμημα μεγαλύτερο από αυτό που έχει αναγραφεί στο συμβόλαιο και στη δήλωση του φόρου μεταβίβασης είναι άκυρο και δε μπορεί να προσαχθεί και να ληφθεί υπόψη από το Δικαστήριο και από οποιαδήποτε άλλη Αρχή.

Υποχρεώσεις μεταγραφοφυλάκων

4. Ο μεταγραφοφύλακας είναι υποχρεωμένος να αρνηθεί την μεταγραφή σύμβασης ή δικαστικής απόφασης ή οποιασδήποτε άλλης πράξης που αφορά στην μεταβίβαση της κυριότητας ή άλλων εμπράγματων δικαιωμάτων σε ακίνητα, πλην υποθήκης, αν δεν προσκομίζεται σ' αυτόν αντίγραφο της δήλωσης φόρου μεταβίβασης, θεωρημένο από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ειδικά, όταν πρόκειται για αναγκαστική απαλλοτρίωση, απαγορεύεται η μεταγραφή στα οικεία βιβλία της απόφασης κήρυξης αυτής, αν δεν προσαχθεί αντίγραφο δήλωσης φόρου μεταβίβασης ακινήτων, θεωρημένο, από το οποίο να προκύπτει, ότι καταβλήθηκε ο αναλογών φόρος στην αποζημίωση που καθορίσθηκε οριστικά ή ότι δεν οφείλεται φόρος.

Οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρούσας παραγράφου εφαρμόζονται και για την ενέργεια των οικείων μεταβολών στο νηολόγιο.

Άρθρο 14

Υποχρεώσεις Δημοσίων Αρχών

Υποχρεώσεις Αρχών

1. Οι δημόσιες γενικά Αρχές, όπως και κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου υποχρεώνονται μετά από πρόσκληση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. ή των Διοικητικών Δικαστηρίων, να αποστέλλουν προς

αυτά, το αργότερο εντός δέκα ημερών από την λήψη της πρόσκλησης, τα στοιχεία και τις πληροφορίες τα οποία διαθέτουν.

Υποχρεώσεις συμβολαιογράφων και γραμματέων δικαστηρίων

2. Το πρώτο πενθήμερο κάθε μήνα υποχρεώνονται ν' αποστέλλουν με απόδειξη στον αρμόδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ.:

- α) οι συμβολαιογράφοι αντίγραφα των προσυμφώνων και των οριστικών συμβολαίων μεταβίβασης ακινήτων κ.λπ. που συνετάγησαν μέσα στον αμέσως προηγούμενο μήνα,
- β) οι γραμματείς των δικαστηρίων περιλήψεις των αποφάσεων που εκδόθηκαν λόγω μη εκτέλεσης προσυμφώνου κ.λπ., με τις οποίες επιτάσσεται η μεταβίβαση ακινήτων κ.λπ. και
- γ) οι προξενικές Αρχές αντίγραφα των προσωρινών ή οριστικών συμβολαίων μεταβίβασης ακινήτων κ.λπ., που συνετάγησαν μέσα στον αμέσως προηγούμενο μήνα.

Άρθρο 15 **Κυρώσεις**

Επιβαλλόμενα πρόστιμα

1. Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο που ορίζεται από εκατόν δέκα επτά (117) ευρώ μέχρι χίλια εκατόν εβδομήντα (1170) ευρώ. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή.

Δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του πρώτου εδαφίου επί ανακρίβειας της δήλωσης εφόσον το ύψος της διαφοράς κύριου και συμπληρωματικού φόρου, τέλους ή εισφοράς, ανέρχεται μέχρι του ποσού για το οποίο αμελείται η βεβαίωση κατά τις κείμενες διατάξεις.

Οι διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 9 του παρόντος Νόμου, έχουν ανάλογη εφαρμογή και για τα πρόστιμα του άρθρου αυτού.

Απαγορεύσεις σύνταξης συμβολαίων

2. Απαγορεύεται η σύνταξη συμβολαιογραφικής πράξης που αφορά στην μεταβίβαση με επαχθή αιτία ακινήτου ή εμπράγματος σε ακίνητο δικαίωμας:

- α) αν δεν προσαχθεί αντίγραφο δήλωσης φόρου μεταβίβασης ακινήτων, και
- β) αν όλα τα προοδωριστικά του μεταβιβαζόμενου ακινήτου ή εμπράγματος σε ακίνητο δικαίωμα στοιχεία δεν ανταποκρίνονται πλήρως στην ανωτέρω δήλωση.

Οι παραβάτες της προηγούμενης διάταξης, ανεξάρτητα από κάθε άλλη ευθύνη τους κατά τις κείμενες διατάξεις τιμωρούνται με πρόστιμο όχι κατώτερο των εκατόν δέκα επτά (117) ευρώ ούτε ανώτερο των χιλίων εκατόν εβδομήντα (1170) ευρώ.

Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στους παραβάτες των διατάξεων των άρθρων 13 και 14 του παρόντος.

Κυρώσεις για την κατάρτιση αντεγγράφου

3. Ο αγοραστής, ο οποίος θα αποκαλυφθεί ότι υπέγραψε αντέγγραφο από το οποίο προκύπτει ότι συμφώνησε ή κατέβαλε τίμημα μεγαλύτερο από αυτό που αναγράφεται στο συμβόλαιο και στη φορολογική δήλωση, τιμωρείται με τον πρόσθετο φόρο του άρθρου 9 του παρόντος.

Διαδικασία επιβολής κυρώσεων

4. Τα κατά τις προηγούμενες παραγράφους πρόστιμα επιβάλλονται με αιτιολογημένη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
Για την έκδοση και επίδοση της πράξης, την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή προστίμου, την άσκηση προσφυγής και ενδίκων μέσων και γενικά για τη διαδικασία βεβαίωσης και είσπραξής του, εφαρμόζονται αναλόγως οι περί επιβολής προστίμου διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος.

Άρθρο 16 **Περιπτώσεις επιστροφής φόρου**

Ματαίωση συμβολαίου

1. Αν μετά την επίδοση της δήλωσης, ματαιωθεί η υπογραφή του συμβολαίου μεταβίβασης, ο φόρος που έχει καταβληθεί, επιστρέφεται.

Ατονία ή έξοδος αίρεσης

2. Αν η μεταβίβαση, υπό αναβλητική ή διαλυτική αίρεση, ματαιωθεί λόγω ατονίας της αναβλητικής ή εξόδου της διαλυτικής αίρεσης, επιστρέφεται το μισό του φόρου που έχει καταβληθεί.

Εξώνηση

3. Αν γίνει η εξώνηση του ακινήτου μέσα στην συμβατική προθεσμία που έχει ταχθεί, δεν επιβάλλεται φόρος μεταβίβασης για την νέα αυτή μεταβίβαση και επιστρέφεται ο μισός φόρος που είχε καταβληθεί κατά την κατάρτιση του συμβολαίου που είχε συνταχθεί με τον όρο της εξώνησης.

Ακύρωση

4. Αν μέσα σε τέσσερα χρόνια από την κατάρτιση του οριστικού συμβολαίου μεταβίβασης αυτό ακυρωθεί εξ αιτίας ελαττώματος που αφορά στις νομικές σχέσεις του πωλητή προς το ακίνητο ή εξ αιτίας άλλων εξαιρετικών λόγων, δεν επιβάλλεται φόρος μεταβίβασης για την ακύρωση, ο δε φόρος της αρχικής μεταβίβασης περιορίζεται στο μισό του φόρου που αναλογεί στην αξία του

ακινήτου. Ο επί πλέον φόρος που τυχόν έχει καταβληθεί ή βεβαιωθεί επιστρέφεται ή εκπίπτει κατά περίπτωση.

Τεκμήριο αποπερατωμένου διαμερίσματος

5. Αν μέσα σε δυο χρόνια από την κατάρτιση του οριστικού συμβολαίου μεταβίβασης της περίπτωσης της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του παρόντος δεν πραγματοποιηθεί η ανέγερση της πολυκατοικίας ή του διαμερίσματος, ή η συμπλήρωση των ημιτελών κτισμάτων που έχουν αγορασθεί, ο φόρος μεταβίβασης περιορίζεται στην αξία του οικοπέδου και των κτισμάτων που έχουν ανεγερθεί μέχρι τη συμπλήρωση της διετίας, το δε επί πλέον ποσό φόρου μεταβίβασης που τυχόν έχει καταβληθεί επιστρέφεται.

6. Για την επιστροφή του φόρου στις περιπτώσεις των προηγούμενων παραγράφων απαιτείται αίτηση του δικαιούχου προς τον αρμόδιο για το φόρο μεταβίβασης προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., η οποία πρέπει να υποβληθεί:

A. μέσα σε ένα χρόνο από την επίδοση της δήλωσης στην περίπτωση της μεταβίβασης της υπογραφής του συμβολαίου μεταβίβασης και

B. μέσα σε εκατόν είκοσι (120) ημέρες από την ημέρα:

α) της ατονίας ή εξόδου της αίρεσης,

β) της ενέργειας της εξώνησης,

γ) της ακύρωσης του συμβολαίου και

δ) της συμπλήρωσης της προθεσμίας της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου.

Μετά την πάροδο των προθεσμιών αυτών, παραγράφεται το δικαίωμα προς επιστροφή του φόρου που έχει καταβληθεί.

7. Αν η πράξη μεταβίβασης δεν μεταγράφηκε στα οικεία βιβλία μεταγραφών εξ αιτίας νομικού κωλύματος, σχετικά με την μεταγραφή, και αυτή ακυρωθεί δικαστικά μέσα σε ένα χρόνο, από τη σύνταξή της, δεν επιβάλλεται φόρος μεταβίβασης για την ακύρωση και επιστρέφεται ο φόρος μεταβίβασης που έχει καταβληθεί κατά την κατάρτιση του συμβολαίου που ακυρώνεται.

Άρθρο 17

Κανονιστικές διατάξεις

Νομοθετικές εξουσιοδοτήσεις

1. Με διατάγματα, τα οποία εκδίδονται με πρόταση των Υπουργών Δικαιοσύνης και Οικονομίας και Οικονομικών, μπορεί να καταστεί υποχρεωτική η αποστολή αντιγράφων των συμβάσεων από τους συμβολαιογράφους και τους γραμματείς των Δικαστηρίων ή κατά περίπτωση των περιλήψεων των δικαστικών αποφάσεων στο Μεταγραφοφύλακα και υποχρεωτική απ' αυτόν μεταγραφή ή σημείωση στο βιβλίο μεταγραφών ή καταχώρηση στο νηολόγιο, συμβολαίων μεταβιβάσεων ακινήτων κ.λπ. σ' όλη την Επικράτεια ή σε κάποια τμήματα αυτής.

Με τα αυτά Π. Διατάγματα θα καθορίζονται τα της αίτησης μεταγραφής και των δικαιωμάτων των άμισθων υποθηκοφυλάκων και γενικά κάθε αναγκαία λεπτομέρεια

2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζονται:

α) το ποσό που καταβάλλεται στους συμβολαιογράφους και στους γραμματείς των Δικαστηρίων για τη κάλυψη των δαπανών τους για τα αντίγραφα τα οποία αποστέλλονται προς τον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. κ.λπ.

- β) τα έξοδα κίνησης και οι αμοιβές των εκτιμητών κ.λπ., εφ' όσον δεν είναι δημόσιοι υπάλληλοι,
- γ) ο τύπος της δήλωσης και το ειδικότερο περιεχόμενό της,
- δ) τα της κατάθεσης των ποσών στην Τράπεζα της Ελλάδος υπέρ των νομικών προσώπων που αναφέρονται στη παράγραφο 3 του άρθρου 4 του παρόντος
- ε) τα στοιχεία που απαιτούνται για την επιστροφή του φόρου σε ματαίωση μεταβίβασης και στις λοιπές περιπτώσεις επιστροφής και
- στ) γενικά κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος Νόμου.
3. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών δύναται:
- α) να οριστεί ειδική διαδικασία βεβαίωσης και είσπραξης του φόρου μεταβίβασης πλοίων ή μεριδίου αυτών η οποία συντελείται στο εσωτερικό ή στο εξωτερικό,
- β) να ορισθούν τρόποι καθορισμού και ελέγχου της αξίας αυτών και
- γ) να ορισθούν τα της αμοιβής των ενεργούντων την εργασία αυτή, όταν αυτοί δεν είναι δημόσιοι υπάλληλοι.
4. Ο Υπουργός Οικονομίας και Οικονομικών εγκρίνει και εντέλλεται την πληρωμή κάθε αναγκαίας δαπάνης για την εκτέλεση του παρόντος Νόμου η οποία καταλογίζεται στα έξοδα βεβαίωσης των άμεσων φόρων.

Άρθρο 18

Έκταση εφαρμογής του νόμου

Έκταση εφαρμογής του νόμου

1. Οι διατάξεις του παρόντος εφαρμόζονται στις από 1 Ιανουαρίου 1951 και μετέπειτα:
- α) μεταβιβάσεις ακινήτων και εμπράγματων δικαιωμάτων επί των ακινήτων ή πλοίων και μεριδίου αυτών και
- β) μεταγραφές των περιπτώσεων της παραγράφου 3 του άρθρου 2 του παρόντος.
- Κατά τον ίδιο τρόπο, ο παρών νόμος εφαρμόζεται και στα οριστικά συμβόλαια που συντάσσονται σε εκτέλεση προσυμφώνων, τα οποία είχαν συνταχθεί μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 1950.

Κύρωση αποφάσεων

2. Κυρώνονται οι αποφάσεις που εκδόθηκαν μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος και αφορούν την απαλλαγή από την καταβολή φόρου μεταβίβασης ακινήτων και αναλογικών τελών χαρτοσήμου τόσο της συμβολαιογραφικής πράξης όσο και της μεταγραφής της, σε μεταβίβαση ακινήτων από μη κερδοσκοπικούς οικοδομικούς συνεταιρισμούς προς τα μέλη τους. Οι απαλλαγές αυτές ισχύουν και στις περιπτώσεις μεταβιβάσεων που ήδη συντελέσθηκαν ή θα συντελεσθούν μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου.
3. Από 1η Ιανουαρίου 1951 καταργούνται και εφεξής εφαρμόζονται μόνο σε μεταβιβάσεις ακινήτων ή πραγματικών δικαιωμάτων επί των ακινήτων ή των πλοίων και μεριδίων τους, που πραγματοποιήθηκαν μέχρι και την 31^η Δεκ. 1950:
- α) οι διατάξεις του νόμου 4225/1929 «περί καταργήσεως της φορολογίας

αυτομάτου υπερτιμήματος της ακινήτου ιδιοκτησίας και επιβολής ειδικού φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων, όπως συμπληρώθηκαν και τροποποιήθηκαν μεταγενέστερα

β) οι διατάξεις που αφορούν την επιβολή προσθέτου 1% κατά την κατάρτιση των συμβολαίων μεταβιβάσεως και 0,25% κατά τη μεταγραφή τους, υπέρ του Ταμείου Συντάξεως Νομικών

γ) κάθε άλλη γενική ή ειδική διάταξη που αντίκειται στον παρόντα νόμο.

4. Οι διατάξεις του άρθρου 23 του Νομοθετικού Διατάγματος 1298/1949 και οι διατάξεις του Αν. Νόμου 1323/1949 διατηρούνται σε ισχύ όσον αφορά τις σχέσεις που αυτές ρυθμίζουν.

Άρθρο 19

Τέλη και δικαιώματα

1. Τέλη και δικαιώματα.

Συνεισπραττόμενοι φόροι και δικαιώματα τρίτων

2. Εκτός:

α) του φόρου μεταβίβασης

β) του φόρου σε μεταβίβαση ειδικών περιπτώσεων

γ) του φόρου σε μεταβίβαση μεταλλείων του Νόμου ΓΦΚΔ του έτους 1910 όπως ισχύει, με το άρθρο 1 παρ. 2 του Ν. 3663/1957 (ΦΕΚ 24 Α'/18-2-1957)

δ) των νομίμων δικαιωμάτων των συμβολαιογράφων και

ε) των νομίμων δικαιωμάτων των άμισθων φυλάκων μεταγραφών, κανένας άλλος φόρος, τέλος, δικαίωμα, εισφορά υπέρ του δημοσίου ή υπέρ τρίτου επιβάλλεται στη μεταβίβαση ακινήτων ή στα πραγματικά δικαιώματα σ' αυτά και στη μεταγραφή τους καθώς και στη μεταβίβαση πλοίων ή μεριδίου αυτών.

Εξουσιοδότηση για έκδοση κοινής Υπουργικής Απόφασης

3. Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Δικαιοσύνης επιτρέπεται, να ορισθεί ο τρόπος επιδίωξης της είσπραξης των δικαιωμάτων των συμβολαιογράφων και των άμισθων υποθηκοφυλάκων στη διαφορά που τυχόν προκύπτει μεταξύ του τιμήματος του αντικειμένου της μεταβίβασης που δηλώθηκε και της επιπλέον αξίας αυτού που οριστικοποιήθηκε.

Άρθρο 20

Ισχύς του Νόμου

Έναρξη ισχύος

Η ισχύς του παρόντος αρχίζει από 1ης Ιανουαρίου 1951.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β΄ ΣΥΝΑΦΕΙΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Για τα ακίνητα που βρίσκονται σε περιοχές στις οποίες εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα, ο προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας γίνεται με τις διατάξεις των άρθρων 41 και 41α' του Ν. 1249/82 (Φ.Ε.Κ. 42 Α').

Άρθρο 41

Προσδιορισμός αξίας ακινήτων

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

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

Οι τιμές εκκίνησης και οι συντελεστές αυξομείωσής τους θα καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών, μετά από εισήγηση Επιτροπών που θα αποτελούνται από οικονομικούς υπαλλήλους, μηχανικούς του Υπουργείου Δημοσίων Έργων, εκπροσώπους της τοπικής Αυτοδιοίκησης, εκπροσώπους του Τεχνικού Επιμελητηρίου Ελλάδας και άλλα πρόσωπα που διαθέτουν ειδικές γνώσεις ή ιδιάζουσα εμπειρία και θα συγκροτούνται με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Προεδρίας Κυβερνήσεως και Οικονομικών. Οι κατά το προηγούμενο εδάφιο τιμές αναπροσαρμόζονται το βραδύτερο ανά διετία, με τις κατά την παράγραφο 2 του παρόντος αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών.

2. Με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών καθορίζονται:

α) Η καταχώρηση των τιμών εκκίνησης και των συντελεστών αυξομείωσής τους σε πίνακες και η συσχέτισή τους με διαγράμματα που καταρτίζονται με βάση χάρτες.

β) Κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια σχετική με την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου.

γ) Η εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου και του προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζόμενων εκτός σχεδίου ακινήτων.

Με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών καθορίζεται ο χρόνος έναρξης ισχύος των διατάξεων του παρόντος άρθρου σε ολόκληρη τη χώρα ή ορισμένες περιοχές αυτής ή πόλεις, και για όλα τα ακίνητα ή ορισμένη κατηγορία τούτων.

3. Κάθε άλλη διάταξη η οποία ρυθμίζει διαφορετικά τη φορολογητέα αξία των ακινήτων που μεταβιβάζονται με αντάλλαγμα ή αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και τον τρόπο προσδιορισμού της, εξακολουθεί να εφαρμόζεται και μετά την έναρξη ισχύος των προεδρικών διαταγμάτων της προηγούμενης παραγράφου μόνο στις περιπτώσεις που ο φορολογούμενος αμφισβητήσει τις προκαθορισμένες τιμές με προσφυγή του ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων.

Κατ' εξαίρεση, σε περίπτωση που στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο το τίμημα ή επί αναγκαστικού ή εκουσίου πλειστηριασμού το εκπλειστηρίασμα, είναι μεγαλύτερο της αξίας που προκύπτει με την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου, ο φόρος μεταβίβασης υπολογίζεται με βάση το τίμημα ή το εκπλειστηρίασμα αντίστοιχα.

4. Στα μέλη των επιτροπών της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου που δεν είναι δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι καταβάλλεται αποζημίωση η οποία καθορίζεται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών.

5. Ο Υπουργός των Οικονομικών καθορίζει, εγκρίνει και δίνει εντολές με αποφάσεις του, για κάθε δαπάνη που είναι αναγκαία για την εκτέλεση και εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου, η οποία καταλογίζεται στα έξοδα βεβαιώσεως των άμεσων φόρων.

6. Σε περίπτωση μεταβίβασης ακινήτων με αντάλλαγμα ή αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας, ο φορολογούμενος αναγράφει στην οικεία φορολογική δήλωση την κατά τις παραγράφους 1 και 2 του παρόντος άρθρου οριζόμενη αξία τους, με βάση την οποία βεβαιώνεται ο φόρος που αναλογεί. Αν ο υπόχρεος σε φόρο θεωρεί την προκαθορισμένη αξία μεγαλύτερη της αγοραίας έχει το δικαίωμα, μέσα σε προθεσμία εξήντα (60) ημερών από την υποβολή της δήλωσής του, να ζητήσει με προσφυγή τον προσδιορισμό της αξίας, από το αρμόδιο Διοικητικό Πρωτοδικείο.

Αν ασκηθεί προσφυγή, ο Οικονομικός Έφορος διενεργεί έλεγχο για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας του ακινήτου και συντάσσει σχετική έκθεση, αντίγραφο της οποίας κοινοποιεί στο φορολογούμενο είκοσι (20) τουλάχιστον ημέρες πριν από τη δικάσιμο. Η έκθεση αυτή επισυνάπτεται στην έκθεση του άρθρου 129 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας στην οποία περιλαμβάνεται και αίτημα προς το Διοικητικό Δικαστήριο για προσδιορισμό της αγοραίας αξίας του ακινήτου.

Εφόσον το διοικητικό δικαστήριο προσδιορίσει αξία του ακινήτου μεγαλύτερη από την προκαθορισμένη, επιβάλλεται, εκτός από τον κύριο φόρο την πληρωμή του οποίου θα διέφευγε ο υπόχρεος και πρόσθετος φόρος.

Σε περίπτωση που δεν αμφισβητηθεί η προκαθορισμένη αξία, ο Οικονομικός Έφορος ελέγχει την ακρίβεια των δηλώσεων μόνο όσον αφορά τα προσδιοριστικά στοιχεία των ακινήτων σύμφωνα με τα οποία διαμορφώνεται η αξία τους. Αν διαπιστωθεί ανακρίβεια των στοιχείων τούτων, εκδίδεται πράξη με την οποία καταλογίζεται πρόσθετος φόρος που ορίζεται σε ποσοστό 3% επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε, για κάθε μήνα καθυστέρησης (άρθρο 1 παράγραφος 1 περίπτωση β' Ν. 2523/1997 Φ.Ε.Κ. 179 Α').

Για κάθε θέμα που δε ρυθμίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου αυτής εφαρμόζονται οι οικείες διατάξεις των φορολογιών μεταβίβασης ακινήτων, κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και προικιών, όπως κάθε φορά ισχύουν, καθώς και οι διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.

Μέσα σε προθεσμία είκοσι (20) ημερών από την υποβολή της δήλωσης ο υπόχρεος σε φόρο δύναται, χωρίς φορολογική επιβάρυνση, εφ' όσον διαπιστώσει ότι έγινε οποιοδήποτε λογιστικό λάθος κατά τη σύνταξη του φύλλου υπολογισμού της αξίας των ακινήτων ή εσφαλμένη επιλογή των προκαθορισμένων τιμών εκκίνησης ή των συντελεστών αυξομείωσής τους, να υποβάλλει νέα δήλωση και να ζητήσει επαναπροσδιορισμό του φόρου, εφ' όσον δεν καταρτίστηκε οριστικό συμβόλαιο με βάση την αρχική δήλωση. Στην περίπτωση αυτήν, εάν ο φόρος που προκύπτει με τη νέα δήλωση είναι μεγαλύτερος, συμψηφίζεται με τον καταβληθέντα, εάν είναι μικρότερος, η επί πλέον διαφορά επιστρέφεται. Αν ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μέσα στην προθεσμία του 20ημέρου από της υποβολής της δήλωσης διαπιστώσει εσφαλμένο υπολογισμό του φόρου, από υπαιτιότητα της υπηρεσίας, δύναται να προσκαλέσει το φορολογούμενο για την υποβολή, μέσα στην ίδια 20ήμερη προθεσμία, συμπληρωματικής δήλωσης και επαναπροσδιορισμό του φόρου.

7. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται αναλόγως και για τον προσδιορισμό της εισφοράς του Ν. 960/1979 (ΦΕΚ Α'194).

Άρθρο 41α

Προσδιορισμός αξίας κτισμάτων και γης

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

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

β) Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας του οικοπέδου ή γηπέδου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 3 του Α.Ν.1521/1950 (ΦΕΚ 245 Α') και των άρθρων 9 και 10 του Ν. 2961/2001 (Φ.Ε.Κ. 266 Α').

2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται σταδιακά, για τις περιοχές της προηγούμενης παραγράφου, ζώνες με αξία γης και συντελεστές αυξομείωσής τους, οι οποίοι προσδιορίζουν τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του οικοπέδου ή γηπέδου, όπως σχήμα, δυνατότητα εκμετάλλευσης και άλλα, ώστε να υπολογίζεται αντικειμενικά και η αξία της γης. Στις περιπτώσεις αυτές δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 3, παράγραφος 2 του Α.Ν. 1521/1950 και των άρθρων 9 και 10 του Ν. 2961/2001.

3. Κατ' εξαίρεση, σε περίπτωση που στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο αναγράφεται τμήμα μεγαλύτερο της αξίας που προκύπτει με την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου, ο φόρος μεταβίβασης υπολογίζεται με βάση το τμήμα αυτό.

4. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται:

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

β. Ο χρόνος έναρξης ισχύος των διατάξεων του παρόντος άρθρου σε ολόκληρη τη χώρα ή κατά περιοχές.

γ. Κάθε άλλη λεπτομέρεια σχετική με την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου.

5. Κατά τη μεταβίβαση ακινήτων με επαχθή αιτία, αιτία θανάτου ή χαριστική σε περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, η φορολογητέα αξία προσδιορίζεται από την αξία των κτισμάτων και του οικοπέδου, όπως αυτές καθορίζονται κατά το χρόνο της μεταβίβασης από τις περί αντικειμενικού προσδιορισμού διατάξεις του άρθρου 41α του Ν. 1249/1982. Οι δηλώσεις φόρου μεταβίβασης ακινήτων υποβάλλονται με τα οικεία φύλλα υπολογισμού της αξίας των κτισμάτων από τους υπόχρεους σε δήλωση σύμφωνα με τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου του παρόντος.

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

7. Ο υπόχρεος δύναται εντός ανατρεπτικής προθεσμίας δύο (2) μηνών από την παραλαβή της δήλωσης να αποδεχθεί την προσδιορισθείσα από τον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. αγοραία αξία του οικοπέδου. Αν εντός της ως άνω προθεσμίας ο υπόχρεος αποδεχθεί τη συνολική αξία του ακινήτου, όπως αυτή προκύπτει με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 41α του Ν. 1249/1982 και του άρθρου 8 του Α.Ν. 1521/1950, η υπόθεση περαιώνεται οριστικά με την καταβολή του αναλογούντος φόρου, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

Αν ο υπόχρεος αποδεχθεί την προσδιορισθείσα από τον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. αγοραία αξία του οικοπέδου και αμφισβητήσει την αντικειμενική αξία των κτισμάτων, δύναται εντός προθεσμίας εξήντα (60) ημερών να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού πρωτοδικείου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Ν. 1473/1984.

Αν ο υπόχρεος δεν αμφισβητήσει την αντικειμενική αξία των κτισμάτων και αμφισβητήσει την προσδιορισθείσα από τον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. αγοραία αξία του οικοπέδου ακολουθείται η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του Α.Ν. 1521/1950.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής δεν εφαρμόζονται στη φορολογία κληρονομιών.

8. Αν ο υπόχρεος δεν αποδεχθεί την αξία του ακινήτου, όπως προκύπτει με την εφαρμογή του άρθρου 41α του Ν. 1249/1982, δύναται, εντός προθεσμίας εξήντα (60) ημερών από την κοινοποίηση του φύλλου ελέγχου ή της πράξης, που αφορά την αγοραία αξία του οικοπέδου να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου για τη φορολογητέα αξία του κτίσματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Ν. 1473/1984 και για την αγοραία αξία του οικοπέδου, σύμφωνα με τις διατάξεις του Α.Ν. 1521/1950 και του Ν. 2961/2001.

9. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου δεν εφαρμόζονται σε μεταβιβάσεις ακινήτων με εκούσιο ή αναγκαστικό πλειστηριασμό.

10. Για κάθε θέμα που δεν ρυθμίζεται εφαρμόζονται οι οικείες διατάξεις των φορολογιών μεταβίβασης ακινήτων, κληρονομιών, δωρεών - γονικών παροχών και αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, όπως κάθε φορά ισχύουν, καθώς και οι διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.

Υπολογισμός αξίας επικαρπίας και ψιλής κυριότητας βάσει του Ν. 2961/2001

Άρθρο 15 Αξία επικαρπίας

1. Σε περίπτωση διαχωρισμού της επικαρπίας από την κυριότητα υπόκειται αμέσως σε φόρο η επικαρπία, με την επιφύλαξη της φορολογίας της ψιλής κυριότητας, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 16

Με την επικαρπία, για την επιβολή του φόρου, εξομοιώνεται η χρήση και η οίκηση, όχι όμως και η χρήση από κοινού με τον κύριο ή η συνοίκηση με αυτόν.

2. Σε διαδοχική-επικαρπία κάθε δικαιούχος αυτής υπόκειται σε φόρο, κατά το χρόνο που η επικαρπία περιέρχεται σε αυτόν.

3. Η αξία της επικαρπίας προσδιορίζεται σε ποσοστό της αξίας της πλήρους κυριότητας, κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης του επικαρπωτή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού.

Σε περίπτωση που η επικαρπία, είτε με παραίτηση είτε με σύμβαση, περιέρχεται στον ψιλό κύριο, που έχει υπαχθεί σε φόρο για την ψιλή κυριότητα, επιβάλλεται φόρος στην αξία της πλήρους κυριότητας, μετά την αφαίρεση από αυτήν του τμήματος της αξίας που αναλογεί στο ποσοστό για το οποίο ο ψιλός κύριος είχε υπαχθεί σε φόρο κατά τη μεταβίβαση της ψιλής κυριότητας.

4. Σε ισόβια ή αόριστου χρόνου επικαρπία λαμβάνεται ποσοστό της αξίας της πλήρους κυριότητας, ανάλογα με την ηλικία του επικαρπωτή, το οποίο ορίζεται:

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

στα 7/10, αν έχει υπερβεί το 20ό,

στα 6/10, αν έχει υπερβεί το 30ό,

στα 5/10, αν έχει υπερβεί το 40ό,

στα 4/10, αν έχει υπερβεί το 50ό,

στα 3/10, αν έχει υπερβεί το 60ό,

στα 2/10, αν έχει υπερβεί το 70ό και

στο 1/10, αν έχει υπερβεί το 80ό έτος της ηλικίας του.

Σε διαδοχική ισόβια επικαρπία, το κατά τα ανωτέρω ποσοστό ορίζεται ανάλογα με την ηλικία κάθε επικαρπωτή, κατά το χρόνο που περιέρχεται σε αυτόν η επικαρπία.

5. Σε επικαρπία για ορισμένο χρόνο λαμβάνεται ποσοστό της αξίας της πλήρους κυριότητας ίσο με το 1/20 της αξίας αυτής για κάθε έτος διάρκειας. Το μέρος του έτους υπολογίζεται ως ακέραιο έτος. Η αξία της επικαρπίας αυτής δεν μπορεί να είναι ανώτερη από τα 8/10 της αξίας της πλήρους κυριότητας.

~~6. Σε επικαρπία που συνιστάται αδιαίρετα υπέρ πολλών προσώπων και εξαρτάται από τη ζωή αυτών, το κατά την παράγραφο 3 ποσοστό ορίζεται ανάλογα με την ηλικία του νεότερου, όταν η επικαρπία παύει με το θάνατο και του τελευταίου των προσώπων, και του μεγαλύτερου, όταν η επικαρπία παύσει με το θάνατο οποιουδήποτε από αυτούς. Το ποσοστό αυτό της πλήρους κυριότητας, όταν η επικαρπία παύει με το θάνατο οποιουδήποτε από τους δικαιούχους, κατανέμεται εξίσου μεταξύ τους. Όταν αυτή παύει με το θάνατο και του τελευταίου, το ποσοστό επιμερίζεται μεταξύ των δικαιούχων ανάλογα με τον αριθμό που εκφράζει τον αριθμητή των κλασμάτων της παραγράφου 4, ο οποίος σχετίζεται με την ηλικία κάθε δικαιούχου.~~

Ο φόρος υπολογίζεται στο ποσό που προκύπτει για κάθε δικαιούχο, ανάλογα με το βαθμό συγγένειάς του με το διαθέτη.

7. Η αξία της επικαρπίας, όταν αυτή εξαρτάται από τη ζωή τρίτου προσώπου, προσδιορίζεται με βάση την ηλικία του μεγαλύτερου μεταξύ του επικαρπωτή και του τρίτου προσώπου.

8. α. Η αξία της πραγματικής δουλείας επί κτίσματος ορίζεται ίση με την αξία που προκύπτει από την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας αυτού.

β. Η αξία της πραγματικής δουλείας επί οικοπέδου ή αγροτεμαχίου ορίζεται ίση με ποσοστό δέκα πέντε τοις εκατό (15%) της αγοραίας ή αντικειμενικής αξίας της πλήρους κυριότητας ισοδύναμης επιφάνειας οικοπέδου ή αγροτεμαχίου.

γ. Η αξία του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης επί κοινόκτητων κύριων, βοηθητικών ή ειδικών χώρων κτισμάτων ή επί κοινόκτητου οικοπέδου ορίζεται ίση με την αξία που προκύπτει από την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας αυτών στις εξής περιπτώσεις:

γα. χώρου στάθμευσης σε κοινόχρηστη επιφάνεια υπογείου, πυλωτής, ασκεπούς ορόφου, δώματος ή ακάλυπτου χώρου του οικοπέδου,

γβ. βοηθητικών ή αποθηκευτικών χώρων κοινόχρηστων κτισμάτων που δεν χρησιμοποιούνται ως χώροι κύριας χρήσης,

γγ. κοινόχρηστων αθλητικών εγκαταστάσεων,

γδ. κατοικίας ή επαγγελματικής στέγης ή ειδικών κτιρίων.

δ. Η αξία του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης επιφάνειας επί του κοινόκτητου ασκεπούς ορόφου, δώματος ή πυλωτής της οικοδομής ή επί του κοινόκτητου ακάλυπτου χώρου οικοπέδου ή αγροτεμαχίου ορίζεται ίση με ποσοστό δέκα πέντε τοις εκατό (15%) της αξίας της πλήρους κυριότητας ισοδύναμης επιφάνειας οικοπέδου ή αγροτεμαχίου.

Άρθρο 16

Αξία και τρόπος φορολογίας ψιλής κυριότητας

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

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

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

3. Σε περίπτωση παραχώρησης ακινήτου με αντιπαροχή, που έχει αποκτηθεί αιτία θανάτου, επί του οποίου έχει διαχωριστεί από τον κληρονομούμενο η επικαρπία από την κυριότητα και δεν έχει φορολογηθεί η ψιλή κυριότητα, με την επιφύλαξη της εφαρμογής της περίπτωσης ια' του άρθρου 7, διατηρούνται δε τα ίδια δικαιώματα επικαρπωτή του ψιλού κυρίου στα κτίσματα που έχουν ανεγερθεί, τα οποία αναλογούν στα ποσοστά οικοπέδου που παρακρατήθηκαν από τους κληρονόμους, εξακολουθεί να αναβάλλεται η φορολογία μέχρι την επάνοδο της επικαρπίας στην κυριότητα. Σε αυτή την περίπτωση ο τότε κύριος θα υπαχθεί σε φόρο αιτία θανάτου, που υπολογίζεται στην κατά το χρόνο αυτόν αξία της πλήρους κυριότητας των ποσοστών οικοπέδου, που παρακρατήθηκαν, με τα νέα κτίσματα που τους αναλογούν. Κατά τη διενέργεια πράξεων συνένωσης του ακινήτου με όμορα οικόπεδα για ανοικοδόμηση καθώς και μεταβιβάσεων των ποσοστών που συμφωνήθηκαν στον εργολάβο ή σε αυτούς που υποδεικνύονται από αυτόν, δεν οφείλεται φόρος κληρονομίας.

4. Η ψιλή κυριότητα ακινήτων υπόκειται σε φόρο στις εξής περιπτώσεις:

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.

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

Όταν ο ψιλός κύριος, με δήλωση που θα υποβάλει στον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας οποτεδήποτε, ζητήσει την άμεση φορολόγηση της ψιλής κυριότητας. Στην περίπτωση αυτή χρόνος φορολογίας είναι ο χρόνος υποβολής της δήλωσης.

Ο φόρος στις πιο πάνω περιπτώσεις υπολογίζεται στην αξία της ψιλής κυριότητας, η οποία βρίσκεται με την αφαίρεση της κατά το χρόνο της γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης αξίας της επικαρπίας από την αξία της πλήρους κυριότητας κατά το χρόνο αυτόν.

Έσοδο υπέρ της Πυροσβεστικής Υπηρεσίας

N.Δ. 3563/1956

Άρθρο 1.

1. "Οι συντελεστές φόρου μεταβίβασης ακινήτων που ορίζονται με τις διατάξεις της περίπτωσης Γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του Α.Ν. 1521/1950, αυξάνονται από 7% σε 9% και από 9% σε 11% αντίστοιχα."

Οι με την προηγούμενη παράγραφο οριζόμενοι συντελεστές του φόρου ισχύουν μόνον προκειμένου για μεταβιβάσεις ακινήτων που βρίσκονται όπου υφίσταται Πυροσβεστική Υπηρεσία και εντός των εγκεκριμένων σχεδίων αυτών καθώς και στην περιφέρεια της τέως Διοίκησης Πρωτεύουσας και εντός των εγκεκριμένων σχεδίων αυτών.

Όσον αφορά τον φόρον μεταβιβάσεως ακινήτων κειμένων εις τας λοιπάς περιφέρειας του Κράτους διατηρούνται οι ήδη ισχύοντες κατά τον Ν. 1587/1950 φορολογικοί συντελεσταί.

Ν.Δ. 3033/1954

Άρθρο 37

Πρόσθετος φόρος υπέρ Δήμων και Κοινοτήτων

1. Επιβάλλεται υπέρ των δήμων και κοινοτήτων πρόσθετο ποσοστό τρία τοις εκατόν (3%) επί των κάτωθι δημοσίων φόρων των από του 1954 - 55 και εφεξής οικονομικών ετών.

γ) του φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων.

2. Το ποσοστό βεβαιούται και εισπράττεται μετά του δημοσίου φόρου και κατατίθεται αμελλητί υπό του εισπράττοντος δημοσίου ταμείου εις το ταμείο παρακαταθηκών και δανείων εις χρηματικό λογαριασμό υπό τον τίτλο "Δημοτική και κοινοτική εισφορά άρθρου 37 Ν.Δ. τος....".

Διαδικασία βεβαίωσης και είσπραξης του φ.μ.α..

Ν.Δ. 317/1969

1. Οι βάσει των ισχυουσών διατάξεων επιβαλλόμενοι υπέρ του Δημοσίου, των Δήμων και Κοινοτήτων και της Πυροσβεστικής Υπηρεσίας φόροι, κατά την εξ επαχθούς αιτίας μεταβίβαση ακινήτων ή πλοίων, θεωρούνται εφεξής ως έσοδο του Δημοσίου και βεβαιούνται δι' ενός ποσού.

2. Εκ των κατά τα ανωτέρω εισπραττομένων εσόδων αποδίδονται εις τους κατωτέρω δικαιούχους τα έναντι εκάστου αναγραφόμενα ποσοστά:

α) Στο Ταμείο Νομικών 10,00%.

β) Στην Πυροσβεστική Υπηρεσία 11,00%

γ) Στα Νομαρχιακά Ταμεία Οδοποιίας 1,50%

δ) Σε Δήμους και Κοινότητες του Κράτους 3,00%

Ν. 2717/17-5-99 (ΦΕΚ 97 Α')

Άρθρο 66

Προθεσμία προσφυγής

1. Η προσφυγή ασκείται μέσα σε προθεσμία εξήντα (60) ημερών, η οποία αρχίζει:

A. Σε περίπτωση ρητής πράξης:

α) Για εκείνους τους οποίους αφορά:

I. από την κατά νόμο επίδοσή της σε αυτούς, ή

II. σε κάθε άλλη περίπτωση, από τότε που αυτοί έλαβαν αποδεδειγμένως πλήρη γνώση του περιεχομένου της.

β) Για τους τρίτους:

I. από τη δημοσίευσή της, αν δεν προβλέπεται από το νόμο άλλος ειδικότερος τρόπος γνωστοποίησής της, ή

II. σε κάθε άλλη περίπτωση, από τότε που αυτοί έλαβαν αποδεδειγμένως πλήρη γνώση του περιεχομένου της.

B. Σε περίπτωση παράλειψης, από τη συντέλεσή της

2. Ειδικώς, στις περιπτώσεις της παρ. 2 του άρθρου 64, η προθεσμία είναι ενενήντα (90) ημερών από την έκδοση ή την κατά νόμο δημοσίευση της πράξης ή τη συντέλεση της παράλειψης.

3. Η προσφυγή μπορεί να ασκηθεί και πριν από την επίδοση της πράξης.

4. Αν, κατά τη διάρκεια της προθεσμίας, αποβιώσει ο νομιμοποιούμενος χωρίς να έχει ασκήσει προσφυγή, αυτή είναι δυνατόν να ασκηθεί, από τους κάθε είδους γενικούς ή ειδικούς διαδόχους του, εφόσον έχουν έννομο συμφέρον, μέσα σε νέα ισόχρονη προθεσμία, η οποία και αρχίζει από τότε που αυτοί έλαβαν αποδεδειγμένως πλήρη γνώση της πράξης ή από τότε που τυχόν αυτή τους κοινοποιήθηκε ή από τότε που αποδεδειγμένως αντιλήφθηκαν τη συντέλεση της παράλειψης.

5. Οι διατάξεις της πρώτης περιόδου της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται αναλόγως και στην περίπτωση που έπαυσε να υπάρχει το νομικό πρόσωπο.

6. Αν ο νομιμοποιούμενος προς άσκηση προσφυγής διαμένει στην αλλοδαπή, οι αντίστοιχες προθεσμίες ορίζονται σε ενενήντα (90) ημέρες.

2. Ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α' /11-9-97).

2. Όταν η διαφορά λυθεί με δικαστικό συμβιβασμό ή ολικά ή μερικά με διοικητική επίλυση, ο επιπλέον πρόσθετος φόρος υπολογίζεται για το ποσό του φόρου μέχρι το χρονικό σημείο της υπογραφής της συμβιβαστικής ή διοικητικής επίλυσης της διαφοράς και ο πρόσθετος φόρος που προκύπτει συνολικά περιορίζεται στα τρία πέμπτα (3/5) αυτού.

Διαδικασία βεβαίωσης και είσπραξης του φόρου

N. 2238/1994 (Φ.Ε.Κ. 151Α'/1994)

Άρθρο 66

Φορολογικός έλεγχος

1. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Για το σκοπό αυτόν δικαιούται:

α) Να ζητά από τον υπόχρεο, ανεξάρτητα από το αν έχει υποβάλει ή όχι φορολογική δήλωση, καλώντας αυτόν με έγγραφο, το οποίο του αποστέλλει επί αποδείξει, να δώσει μέσα σε σύντομη και τακτή προθεσμία, είτε αυτοπροσώπως είτε με εντολοδόχο που διορίζεται με απλή επιστολή, τις αναγκαίες διευκρινίσεις και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος.

β) Να ζητά από τις δημόσιες ή δημοτικές και κοινοτικές αρχές, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τις τράπεζες, τις ιδιωτικές επιχειρήσεις και γενικά από κάθε οργάνωση επαγγελματική, εμπορική, βιομηχανική, γεωργική κ.λπ. οποιεσδήποτε πληροφορίες θεωρεί αναγκαίες για τη διευκόλυνση του έργου του.

Κατά την αληθή έννοια της διάταξης του προηγούμενου εδαφίου υφίσταται υποχρέωση παροχής των ζητούμενων πληροφοριών από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή από πρόσωπο που έχει τις ίδιες ελεγκτικές αρμοδιότητες με αυτόν.

Ειδικά για την άρση του απορρήτου σε έλεγχο διενεργούμενο από ειδικό συνεργείο, που συστάθηκε με βάση τις διατάξεις του άρθρου 39 του Ν. 1914/1990 (ΦΕΚ 178 Α'), απαιτείται απόφαση του προϊσταμένου του ειδικού συνεργείου που διενεργεί φορολογικό έλεγχο. Επίσης, για την άρση του απορρήτου σε έλεγχο που διενεργείται από την Υπηρεσία Ελέγχου Διακίνησης Αγαθών (ΥΠ.Ε.Δ.Α.) και τα παραρτήματά της, απαιτείται κοινή απόφαση του Προϊσταμένου της από την επίκληση, εκ μέρους οποιουδήποτε, του, κατά την ισχύουσα νομοθεσία, απορρήτου των τραπεζικών καταθέσεων, το οποίο αίρεται ειδικώς προς διευκόλυνση του φορολογικού ελέγχου. Για την άρση του απορρήτου στην περίπτωση αυτή απαιτείται κοινή απόφαση του επιθεωρητή της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, οι οποίοι είναι αρμόδιοι για το συγκεκριμένο φορολογικό έλεγχο.

γ) Να καλεί οποιοδήποτε πρόσωπο και να ζητά από αυτό τις πληροφορίες που είναι αναγκαίες για τη διευκόλυνση του έργου του. Αυτές οι πληροφορίες πρέπει να είναι έγγραφες.

δ) Να ενεργεί, είτε μόνος, είτε μέσω υπαλλήλου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή άλλου δημόσιου υπαλλήλου, είτε μέσω άλλης αρχής, οποιαδήποτε επιτόπια εξέταση που θα κρίνει αναγκαία και ειδικά, προκειμένου για υπόχρεους που υπάγονται στις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, πρέπει να ενεργεί σύμφωνα με αυτές τις διατάξεις.

ε) Να ενεργεί, είτε ο ίδιος, είτε ο οριζόμενος με έγγραφη εντολή του υπάλληλος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, ελεγκτικές επαληθεύσεις στα βιβλία και στοιχεία επιτηδευματία αρμοδιότητας άλλου προϊσταμένου δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, που έχει την έδρα του στην ίδια πόλη ή στον ίδιο νομό, για να διαπιστώνει την ακρίβεια των δεδομένων των βιβλίων και στοιχείων επιτηδευματία δικής του αρμοδιότητας.

Ο έλεγχος του άλλου επιτηδευματία περιορίζεται στη διαδικασία διασταύρωσης στοιχείων που φέρεται ως εκδότης ή λήπτης αυτών, με τα δεδομένα των βιβλίων και των στοιχείων του. Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, οι νομοί Αττικής και Πειραιά θεωρούνται ως ένας νομός. Στην περίπτωση του ελέγχου αυτού δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 36 του Π.Δ. 186/1992.

2. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον υπολογισμό και την εκκαθάριση του φόρου δεν λαμβάνει υπόψη λέξεις, ποσά και αριθμούς που έχουν αναγραφεί στις ενδείξεις της ετήσιας δήλωσης του υπόχρεου και συνεπάγονται τη διενέργεια μειώσεων ή εκπτώσεων του εισοδήματος ή του φόρου ή διαμορφώνουν το αφορολόγητο ποσό ή την ετήσια τεκμαρτή δαπάνη, εφόσον δεν συνυποβάλλονται από τον υπόχρεο τα νόμιμα στοιχεία που αποδεικνύουν άμεσα τη συνδρομή των προϋποθέσεων, με βάση όσα ορίζονται στις κείμενες διατάξεις. Αριθμητικά λάθη στις αθροίσεις και στις μεταφορές, καθώς και αναριθμητισμοί, που αφορούν στην ορθή συμπλήρωση της ετήσιας δήλωσης του υπόχρεου, διορθώνονται οίκοθεν από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, με βάση τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή του.

Το περιεχόμενο του σημειώματος υπολογισμού και εκκαθάρισης του φόρου αυτής της παραγράφου μπορεί να αμφισβητηθεί από το φορολογούμενο με κάθε αποδεικτικό μέσο ενώπιον του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή του διοικητικού πρωτοδικείου, κατά τα οριζόμενα από τον Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας. Το δικαίωμα αυτό του φορολογουμένου ασκείται από την ημερομηνία έκδοσης του οικείου χρηματικού καταλόγου μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους.

Αν ο φορολογούμενος λάβει αυτό το σημείωμα μετά τις 31 Δεκεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους, η αμφισβήτηση ασκείται μέσα στις προθεσμίες που ορίζονται στο άρθρο 66 του Ν. 2717/1999. Η εκκαθάριση και καταβολή του φόρου δεν αναστέλλεται από τη διαδικασία αυτή.

Οι διατάξεις αυτής της παραγράφου εφαρμόζονται ανάλογα και στην περίπτωση που η δήλωση φορολογίας εισοδήματος του υπόχρεου υποβάλλεται

ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου, εφόσον ο υπόχρεος δεν υποβάλλει τα οικεία δικαιολογητικά μέχρι το τέλος Ιουλίου του οικείου οικονομικού έτους.

3. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, μπορεί να καθορίζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που πρέπει να διενεργούνται και οι αρχές, οι κανόνες, τα στοιχεία, τα κριτήρια και γενικά ο τρόπος και οι διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται, κατά τον έλεγχο των δηλώσεων που προβλέπεται από το πρώτο εδάφιο της παρ. 1, για ορισμένες ή και όλες τις κατηγορίες εισοδημάτων, ανάλογα και με την προέλευση και το ύψος αυτών, καθώς και ειδικός τρόπος επίλυσης των φορολογικών διαφορών που προκύπτουν από τον έλεγχο αυτών. Σε δηλώσεις που ελέγχονται σύμφωνα με τις αποφάσεις του προηγούμενου εδαφίου αλλά δεν επέρχεται επίλυση της φορολογικής διαφοράς, μπορεί με τις αποφάσεις αυτές να ορίζεται η διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων. Για τις δηλώσεις αυτές εκδίδονται και κοινοποιούνται τα σχετικά φύλλα ελέγχου ή οι πράξεις και ακολουθείται η οριζόμενη από τις οικείες φορολογικές διατάξεις διαδικασία. Με τις ίδιες αποφάσεις μπορεί να καθορίζεται ειδικός τρόπος επίλυσης των φορολογικών διαφορών που προκύπτουν και από τον έλεγχο δηλώσεων που δεν εμπίπτουν στον τρόπο ελέγχου των αποφάσεων αυτών και να ορίζονται οι προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται στις περιπτώσεις αυτές.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορεί επίσης να καθορίζεται ειδικός τρόπος έκδοσης των καταλογιστικών πράξεων που αφορούν τις δηλώσεις που ελέγχονται κατά τα οριζόμενα στο πρώτο εδάφιο καθώς και βεβαίωσης των οικείων διαφορών, με την έκδοση ενιαίας ανά φορολογικό αντικείμενο πράξης για όλες τις χρήσεις για τις οποίες επέρχεται επίλυση των διαφορών.

4. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, οι οποίες δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως:

α) Συνιστώνται ειδικά ελεγκτικά κέντρα, στα οποία παρέχεται η αρμοδιότητα για το φορολογικό έλεγχο ορισμένων επιχειρήσεων, ανεξάρτητα από τη μορφή ή τον τύπο με τον οποίο λειτουργούν ή το είδος τους ή την κατηγορία των βιβλίων που τήρησαν και καθορίζεται ο αριθμός αυτών, η χωρική τους αρμοδιότητα, η οργάνωση, η στελέχωση και ο τρόπος λειτουργίας τους, καθώς και κάθε άλλη σχετική λεπτομέρεια που είναι αναγκαία για την εφαρμογή των διατάξεων αυτής της περίπτωσης.

β) Μπορεί να ανατίθεται η διενέργεια ελέγχου σε προϊστάμενο δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που δεν είναι καθ' ύλη και κατά τόπο αρμόδιος. Όλη η υπόλοιπη, εκτός από τη διενέργεια του ελέγχου, διαδικασία επιβολής του φόρου ενεργείται από τον καθ' ύλη και κατά τόπο αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.

γ) Συνιστώνται στα ελεγκτικά κέντρα που προβλέπονται από το άρθρο 3 του Ν. 2343/1995 (ΦΕΚ 211 Α') ειδικές Επιτροπές, στις οποίες θα ανατίθεται ο έλεγχος των δαπανών των περιπτώσεων ι' και ιη' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του παρόντος, όταν αυτές υπερβαίνουν τα κατά περίπτωση όρια. Με τις ίδιες αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ή και με άλλες καθορίζεται η σύνθεση των Επιτροπών αυτών, ο τρόπος λειτουργίας τους, οι διαδικασίες που πρέπει

να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο των ως άνω δαπανών, τα δικαιολογητικά που υποβάλλουν οι ελεγχόμενες επιχειρήσεις και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια.

Το δεύτερο εδάφιο της προηγούμενης περίπτωσης β' εφαρμόζεται ανάλογα και στην παρούσα περίπτωση.

5. Τα δικαιώματα ελέγχου, που αναφέρονται στις παραγράφους 1 και 4, έχουν και οι επιθεωρητές των δημόσιων οικονομικών υπηρεσιών, οι οποίοι μπορεί να διατάσσουν και επανέλεγχο για οποιαδήποτε φορολογική υπόθεση με υπαλλήλους της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή με άλλους υπαλλήλους των δημόσιων οικονομικών υπηρεσιών που εποπτεύουν, οι οποίοι μετακινούνται για το σκοπό αυτό με απόφασή τους.

6. Όσοι, καλούμενοι σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος, αρνούνται ή παραλείπουν αναιτιολογήτως να δώσουν πληροφορίες για την εξακρίβωση του εισοδήματος και να διευκολύνουν το ελεγκτικό έργο του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, υπόκεινται στο πρόστιμο που ορίζεται από το άρθρο 87.

7. Σε δίκες για αδικήματα που διαπράχθηκαν εναντίον υπαλλήλων ή επιθεωρητών του Υπουργείου Οικονομικών, οι οποίοι ενήργησαν για το συμφέρον της υπηρεσίας, μπορεί, ύστερα από προηγούμενη έγκρισή του Υπουργού Οικονομικών, να παρίσταται για την υπεράσπισή τους, ενώπιον των ποινικών δικαστηρίων, εκπρόσωπος της νομικής διεύθυνσης του Υπουργείου Οικονομικών.

8. Επιφυλασσομένης της εφαρμογής της διατάξεως της παραγράφου 3 του παρόντος, από τις ανέλεγκτες δηλώσεις, των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84, ελέγχονται υποχρεωτικά κατά προτεραιότητα οι δηλώσεις με τα μεγαλύτερα εισοδήματα.

Στις περιπτώσεις που δεν καθίσταται επικτός ο έλεγχος των υπόλοιπων δηλώσεων μέχρι να συμπληρωθεί ο χρόνος της παραγραφής, οι δηλώσεις αυτές περαιώνονται με έλεγχο, που καθορίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών.

Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου, λόγω εφαρμογής της διατάξεως της παραγράφου 3, δεν δημιουργεί πειθαρχική ευθύνη φοροτεχνικών υπαλλήλων.

9. Ο υπόχρεος, προ της έκδοσης του φύλλου ελέγχου ή της πράξης, μπορεί να λάβει γνώση του αποτελέσματος του ελέγχου της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού και να υποβάλει αρχική ή συμπληρωματική δήλωση. Στην περίπτωση αυτήν, οι προβλεπόμενες κατά φορολογικό αντικείμενο προσαυξήσεις ή πρόστιμα μειώνονται στο 1/5 για υποθέσεις οικονομικού έτους 1991 και παλαιότερα.

10. Ο έλεγχος των δηλώσεων, κατά τα οριζόμενα στις προηγούμενες παραγράφους του παρόντος άρθρου, ενεργείται κατ' αρχήν μόνο στην τελευταία ανέλεγκτη διαχειριστική περίοδο και στις δύο αμέσως προηγούμενες από αυτήν. Ως τελευταία ανέλεγκτη διαχειριστική περίοδος θεωρείται εκείνη για την οποία έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας

εισοδήματος και δεν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης της επόμενης διαχειριστικής περιόδου.

Εάν από τον διενεργούμενο κατά τα ανωτέρω έλεγχο προκύψουν, για μία τουλάχιστον από τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους, ουσιαστικές παραβάσεις του Κ.Β.Σ. ή διαφορές καθαρών εισοδημάτων ή κερδών ή αμοιβών από οποιαδήποτε αιτία που υπερβαίνουν το 5% αυτών που έχουν δηλωθεί ή σε ποσό τα 15.000 ευρώ, τότε ο έλεγχος επεκτείνεται και στις δύο αμέσως προηγούμενες ανέλεγκτες διαχειριστικές περιόδους. Εξαιρετικά, πέραν των διαχειριστικών περιόδων που ορίζονται στο πρώτο εδάφιο, διενεργείται έλεγχος σε όλες γενικά τις προηγούμενες ανέλεγκτες διαχειριστικές περιόδους για τις οποίες δεν έχει παραγραφεί το δικαίωμα του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, εφόσον, έστω και για μία από αυτές, υφίστανται διαπιστωμένες ουσιαστικές παραβάσεις του Κ.Β.Σ. ή δεν έχει υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζεται κάθε θέμα σχετικό για την εφαρμογή της παραγράφου αυτής."

11. Καθιερώνεται Σύστημα Επιλογής Υποθέσεων για τακτικό φορολογικό έλεγχο, το οποίο στηρίζεται σε κλίμακα μορίων.

Η κλίμακα αυτή διαμορφώνεται κάθε χρόνο από τη συγκέντρωση, επεξεργασία και αξιολόγηση:

α. Των παραβάσεων και παραλείψεων των διατάξεων της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας, ανάλογα με το είδος, τη βαρύτητα και τη συχνότητα εμφάνισής τους.

β. Των δεδομένων που προκύπτουν από τις φορολογικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος και λοιπών φορολογιών.

γ. Των στοιχείων και πληροφοριών που είναι διαθέσιμα στο Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών από κάθε πηγή.

12. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, που εκδίδεται το Σεπτέμβριο κάθε έτους για τους ελέγχους που θα διενεργηθούν το επόμενο έτος, καθορίζονται:

α. Οι παραβάσεις ή παραλείψεις, τα στοιχεία και γενικά τα κριτήρια που λαμβάνονται υπόψη για τον καθορισμό των προς έλεγχο υποθέσεων, τα μόρια που αντιστοιχούν, ο χρόνος έναρξης των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών:

β. Υποθέσεις για έλεγχο ανά κλάδο δραστηριότητας ή ανά ελεγκτική αρχή ή ανά γεωγραφική περιοχή, σε συνδυασμό με τα παραπάνω οριζόμενα κριτήρια.

Με όμοια απόφαση μπορεί να ορίζεται και τυχαίο δείγμα υπαγόμενων σε έλεγχο υποθέσεων, ανεξάρτητα από τα παραπάνω οριζόμενα κριτήρια.

13. Ελέγχονται υποχρεωτικά: α) δηλώσεις με ακαθάριστα έσοδα άνω των 30.000.000 ευρώ, καθώς και δηλώσεις επιχειρήσεων που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών ή αλλοδαπά χρηματιστήρια και β) υποθέσεις για τις οποίες έχουν περιέλθει στις ελεγκτικές υπηρεσίες στοιχεία από τις διασταυρώσεις του πληροφοριακού συστήματος ή από ελέγχους σε τρίτες επιχειρήσεις, για απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή διάπραξη φορολογικών αδικημάτων.

Άρθρο 68

Έκδοση φύλλων ελέγχου

1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εκδίδει φύλλα ελέγχου προσδιορισμού του φόρου, τόσο γι' αυτούς που έχουν επιδώσει δηλώσεις, όσο και γι' αυτούς που παρέλειψαν να επιδώσουν δήλωση.

Στις περιπτώσεις της παραγράφου 3 του άρθρου 61 το φύλλο ελέγχου εκδίδεται:

α) Αν πρόκειται για σχολάζουσα κληρονομιά στο όνομα του θανόντος, για επιδικία ή μεσεγγύηση τελούντες, στο όνομα του τελευταίου πριν από την επιδικία ή μεσεγγύηση νομέα ή επικαρπωτή.

β) Αν πρόκειται για ανηλίκους, δικαστικώς ή νομίμως απαγορευμένους ή υπό δικαστική αντίληψη τελούντες, στο όνομα του προσώπου που τελεί σε μια από τις νομικές αυτές καταστάσεις.

γ) Αν πρόκειται για πτώχευση στο όνομα του πτωχού.

δ) Αν πρόκειται για θανόντα φορολογούμενο, στο όνομά του για τα εισοδήματα που απέκτησε μέχρι την ημερομηνία του θανάτου του.

Φύλλο ελέγχου εκδίδεται και σε περίπτωση που θα διαπιστωθεί ζημία από εμπορική επιχείρηση, γεωργική εκμετάλλευση ή ελευθέριο επάγγελμα, εφόσον η ζημία αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30, 31, 41 και 49 και προκύπτει από τα βιβλία που τηρεί ο υπόχρεος, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Με την επιφύλαξη των διατάξεων του προηγούμενου εδαφίου δεν εκδίδεται φύλλο ελέγχου, αν το ποσό που τελικά οφείλεται δεν υπερβαίνει τα είκοσι επτά (27) ευρώ (9.000 δρχ.), αθροιστικά λαμβανόμενο για το φορολογούμενο και τη σύζυγό του.

2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται

ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου ή

β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.

3. Τα φύλλα ελέγχου καταχωρίζονται στο βιβλίο μεταγραφής φύλλων ελέγχου με βάση τη χρονολογική σειρά έκδοσής τους.

4. Αν ο προσδιορισμός του συνολικού ποσού της φορολογητέας ύλης με ένα φύλλο ελέγχου είναι δυσχερής, επειδή ορισμένα αντικείμενα απαιτούν ειδικότερη εξέταση ή τη διενέργεια ελέγχου μέσα ή έξω από την περιφέρεια της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εκδίδεται μερικό φύλλο ελέγχου προσδιορισμού του φόρου, στο οποίο περιλαμβάνεται η φορολογητέα ύλη, για την οποία ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας διαθέτει τα απαιτούμενα στοιχεία.

Επίσης, μερικό φύλλο εκδίδεται και στις περιπτώσεις που έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των περιπτώσεων δ' και ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 και της παραγράφου 17 του άρθρου 31, στο οποίο περιλαμβάνεται η φορολογητέα ύλη όπως προσδιορίζεται με τις διατάξεις αυτές.

Σε αυτό το φύλλο ελέγχου διατυπώνεται ρητή επιφύλαξη ότι ο προσδιορισμός της υπόλοιπης φορολογητέας ύλης θα γίνει με την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου. Η αίτηση για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς ή η προσφυγή στο διοικητικό δικαστήριο κατά του συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου αφορά μόνο τη φορολογητέα ύλη που προσδιορίζεται με αυτό.

5. Στις περιπτώσεις προσωρινού φορολογικού ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου, αν από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου ή σε περίπτωση έλλειψης αυτών, από κάθε άλλο σχετικό στοιχείο, προκύπτει ότι ο φορολογούμενος παρέλειψε να δηλώσει ή δήλωσε ανακριβώς τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα βιβλία ή στοιχεία ή παρέλειψε να παρακρατήσει ή να αποδώσει ή παρακράτησε ή απέδωσε ανακριβώς το φόρο, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εκδίδει προσωρινό φύλλο ελέγχου προσδιορισμού του φόρου. Το προσωρινό φύλλο ελέγχου πρέπει να περιέχει τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου και το φόρο που αναλογεί σε αυτή με τις νόμιμες προσαυξήσεις. Οι τυχόν δικαστικές αποφάσεις που εκδίδονται για τα προσωρινά φύλλα ελέγχου αποτελούν προσωρινό δεδικασμένο και δεν επηρεάζουν την κύρια δίκη.

6. Η περαίωση των δηλώσεων που κρίνονται ειλικρινείς ενεργείται με περιληπτικό φύλλο ελέγχου.

7. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, καθορίζεται ο τύπος και το περιεχόμενο των φύλλων ελέγχου.

Άρθρο 69

Κοινοποίηση φύλλων ελέγχου

Αντίγραφο του φύλλου ελέγχου, που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68, κοινοποιείται στον υπόχρεο μαζί με τη σχετική έκθεση ελέγχου. Αν ο φορολογούμενος έχει διορίσει αντίκλητο στην έδρα της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, η κοινοποίηση μπορεί να γίνει στον αντίκλητο. Για την επίδοση του φύλλου ελέγχου εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας. Ειδικά, η κοινοποίηση του φύλλου ελέγχου σε περίπτωση πτώχευσης γίνεται στο σύνδικο και τον πτωχό και σε περίπτωση θανάτου του φορολογουμένου στους κληρονόμους του. Όταν η δήλωση περαιωθεί ως ειλικρινής, η γνωστοποίηση του φύλλου ελέγχου στον υπόχρεο γίνεται με απλή ταχυδρομική επιστολή.

Άρθρο 74

Βεβαίωση του φόρου

1. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας βεβαιώνει το φόρο, αρχικό ή πρόσθετο, κατά περίπτωση, που προκύπτει:

α) Βάσει των δηλώσεων που υποβάλλονται.

β) Βάσει των φύλλων ελέγχου που αναφέρονται στο άρθρο 68, εφόσον αυτά έχουν οριστικοποιηθεί με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής.

γ) Βάσει οριστικών αποφάσεων διοικητικών δικαστηρίων ή πρακτικών δικαστικού συμβιβασμού.

2. Για τη βεβαίωση του φόρου, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας συντάσσει χρηματικό κατάλογο μέσα σε προθεσμία δύο (2) μηνών από τη λήξη του μήνα που αποκτήθηκε ο τίτλος βεβαίωσης και οπωσδήποτε όχι αργότερα από τρία (3) έτη από το τέλος του έτους στο οποίο αποκτήθηκε ο τίτλος βεβαίωσης.

Η παράλειψη βεβαίωσης του φόρου στην προθεσμία των δύο (2) μηνών αποτελεί πειθαρχικό αδίκημα, που τιμωρείται σύμφωνα με τις διατάξεις του Υπαλληλικού Κώδικα.

3. Δεν βεβαιώνεται το ποσό που τελικά οφείλεται με βάση οποιονδήποτε νόμιμο τίτλο, εφόσον τούτο δεν υπερβαίνει τα είκοσι επτά (27) ευρώ (9.000 δρχ.), αθροιστικά λαμβανόμενο για το φορολογούμενο και τη σύζυγό του.

Επίσης, αμελείται η βεβαίωση και η καταβολή του ποσού της οφειλής, η οποία προκύπτει στο συνολικό εισόδημα του συνταξιούχου, εφόσον τούτο δεν υπερβαίνει το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ (1.000.000 δρχ.) και ο φορολογούμενος έχει υπερβεί την ηλικία των εξήντα πέντε (65) ετών. Αν το συνολικό εισόδημα του συνταξιούχου υπερβαίνει τις τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ, το διαθέσιμο εισόδημα που απομένει σε αυτόν, μετά την αφαίρεση της οφειλής, η οποία προκύπτει από το εισόδημά του για κύριο και

συμπληρωματικό φόρο, τέλη και εισφορές που συμβεβαιώνονται με το φόρο, δεν μπορεί να είναι κατώτερο από τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ.

4. Για τους εγγάμους, εφόσον συντρέχει περίπτωση της παραγράφου 1 του άρθρου 5, η οφειλή για φόρο, τέλη και εισφορές, που αναλογούν στα εισοδήματά τους βεβαιώνεται στο όνομα του συζύγου, η ευθύνη όμως για την καταβολή της οφειλής, που αναλογεί στα εισοδήματα καθενός συζύγου, βαρύνει καθένα σύζυγο χωριστά. Επίσης, εφόσον συντρέχει η περίπτωση της παραγράφου 2 του άρθρου 5, για την καταβολή της οφειλής, η οποία αναλογεί επιμεριστικά στο εισόδημα που προστίθεται και φορολογείται στο όνομα του ενός συζύγου, ευθύνεται εις ολόκληρον και ο άλλος σύζυγος.

Αν με αίτηση του ενός συζύγου ζητηθεί ο διαχωρισμός της οφειλής που προκύπτει από την κοινή δήλωση των συζύγων, ο αρμόδιος προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας υποχρεούται να του ανακοινώσει με σχετικό έγγραφό του το ποσό αυτής της οφειλής. Το έγγραφο αυτό αποτελεί νόμιμο τίτλο, η ισχύς του οποίου ανάγεται στο χρόνο που έγινε η βεβαίωση του ολικού ποσού αυτής της οφειλής. Οι υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης, στις περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου 3 του άρθρου 61, ευθύνονται εις ολόκληρον με τους υπόχρεους για την καταβολή του φόρου και έχουν δικαίωμα αναγωγής.

5. Ο φόρος που βεβαιώνεται κατά τη διάρκεια του οικείου οικονομικού έτους ή μεταγενέστερα από τη λήξη του:

α) Με βάση φύλλο ελέγχου που έγινε οριστικό, λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής, καταβάλλεται σε έξι (6) ίσες μηνιαίες δόσεις, με τον περιορισμό ότι κάθε δόση δεν είναι μικρότερη των τριακοσίων (300) ευρώ (100.000 δραχμών), εκτός της τελευταίας. Η πρώτη δόση καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου από τη βεβαίωση μήνα και οι υπόλοιπες μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα των μηνών που ακολουθούν.

β) Μετά τη διοικητική επίλυση της διαφοράς και την καταβολή του ενός πέμπτου (1/5), το υπόλοιπο καταβάλλεται σε έξι (6) μηνιαίες δόσεις, με τον περιορισμό ότι κάθε δόση δεν είναι μικρότερη των τριακοσίων (300) ευρώ, εκτός της τελευταίας. Η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου από την υπογραφή του πρακτικού μήνα και οι υπόλοιπες μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα των μηνών που ακολουθούν. Αν ο υπόχρεος καταβάλλει εντός της προθεσμίας καταβολής του ενός πέμπτου (1/5), το σύνολο του ποσού που προκύπτει συνεπεία της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, παρέχεται επί αυτού με έκπτωση κατά ποσοστό 5%. Τα παραπάνω ισχύουν ανάλογα και επί δικαστικού συμβιβασμού.

γ) Με βάση απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, καταβάλλεται σε δύο (2) ίσες μηνιαίες δόσεις, με τον περιορισμό ότι το συνολικό ποσό του φόρου δεν είναι μικρότερο των τριακοσίων (300) ευρώ. Η πρώτη δόση καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου από τη βεβαίωση του μήνα και η δεύτερη μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του μήνα που ακολουθεί.

6. Αν δεν έχει επιτευχθεί διοικητική επίλυση της διαφοράς και ασκήθηκε από το φορολογούμενο εμπρόθεσμη προσφυγή, βεβαιώνεται αμέσως από τον

προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του αμφισβητούμενου κύριου φόρου, πρόσθετου φόρου και λοιπών συμβεβαιούμενων με αυτόν φόρων και τελών.

Το ποσό αυτό βεβαιώνεται μετά την πάροδο της προθεσμίας για διοικητική επίλυση της διαφοράς και πριν από τη διαβίβαση της προσφυγής στο διοικητικό δικαστήριο και καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου από τη βεβαίωση μήνα.

Η αναστολή που χορηγείται κατά τις διατάξεις των άρθρων 200 έως 205 του Ν. 2717/1999 (ΦΕΚ 97 Α), δεν αποκλείει την ολοκλήρωση της διαδικασίας βεβαίωσης και ταμειακώς του παραπάνω ποσοστού του αμφισβητούμενου κύριου φόρου, του πρόσθετου φόρου και των λοιπών συμβεβαιούμενων φόρων και τελών.

7. Φόρος που έχει ήδη βεβαιωθεί κατά το ποσό που δεν οφείλεται με βάση οριστική απόφαση του διοικητικού πρωτοδικείου, εκπίπτει ή επιστρέφεται κατά περίπτωση. Τυχόν άσκηση έφεσης από το Δημόσιο κατά οριστικών αποφάσεων διοικητικών πρωτοδικείων δεν αναστέλλει σε καμιά περίπτωση τη διαδικασία της έκπτωσης των ποσών που βεβαιώθηκαν ή της επιστροφής των ποσών που καταβλήθηκαν αλλά δεν οφείλονται βάσει των αποφάσεων αυτών.

8. Βάσει των αποφάσεων των διοικητικών εφετείων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας προβαίνει σε νέα εκκαθάριση φόρου και ενεργεί συμπληρωματική βεβαίωση του επιπλέον φόρου που τυχόν οφείλεται ή έκπτωση του επιπλέον ποσού φόρου που βεβαιώθηκε.

9. Φόροι, τέλη και εισφορές που βεβαιώνονται βάσει προσωρινού φύλλου ελέγχου, που εκδόθηκε μετά από τον προσωρινό έλεγχο που προβλέπεται από την παράγραφο 4 του άρθρου 67, καταβάλλονται εφάπαξ. Η τυχόν άσκηση προσφυγής ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου δεν αναστέλλει την προσωρινή βεβαίωση του φόρου. Από το φόρο, τέλη και εισφορές που βεβαιώνονται τελεσίδικα, βάσει του οριστικού φύλλου ελέγχου, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εκπίπτει τα ποσά που καταλογίστηκαν με το προσωρινό φύλλο ελέγχου.

Οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 6 ισχύουν και για τη βεβαίωση των φόρων, τελών και εισφορών βάσει προσωρινού φύλλου ελέγχου για το οποίο ασκήθηκε προσφυγή.

10. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ο φόρος που προκύπτει στην περίπτωση β' της παραγράφου 5 μπορεί να καταβάλλεται και σε περισσότερες μηνιαίες δόσεις που σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνουν τις τριάντα έξι (36).

Άρθρο 75

Ακύρωση ή τροποποίηση οριστικής εγγραφής

1. Το φύλλο ελέγχου που οριστικοποιήθηκε επειδή δεν ασκήθηκε ένδικο μέσο, καθώς και αυτό που αφορά δήλωση η οποία κρίθηκε ειλικρινής, δύναται να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί, κατά περίπτωση, για έναν από τους λόγους που αναφέρονται πιο κάτω, περιοριστικά:

α) Για ολική ή μερική έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης.

β) Αν ο φορολογούμενος δεν έλαβε γνώση αποδεδειγμένα του φύλλου ελέγχου.

γ) Αν ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που έχει εκδώσει το φύλλο ελέγχου δεν είχε αρμοδιότητα να επιληφθεί στη φορολογία.

δ) Για λογιστικό λάθος.

ε) Για εσφαλμένο προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος και του φόρου που αναλογεί σε αυτό.

2. Για την ακύρωση ή τροποποίηση του φύλλου ελέγχου, σύμφωνα με την παράγραφο 1, αποφασίζει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, με τη σύμφωνη γνώμη του αρμόδιου επιθεωρητή δημόσιων οικονομικών υπηρεσιών, ύστερα από αίτηση του φορολογούμενου ή προκειμένου για τις περιπτώσεις γ', δ', και ε' της παραγράφου 1, ο αρμόδιος επιθεωρητής δημοσίων οικονομικών υπηρεσιών, ύστερα από αίτημα του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.

Η αίτηση αυτή υποβάλλεται μέσα σε τρία (3) έτη από την καταχώρηση του οικείου φύλλου ελέγχου στο βιβλίο που ορίζεται στην παράγραφο 3 του άρθρου 68.

3. Με βάση την απόφαση της προηγούμενης παραγράφου, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας προβαίνει σε νέα εκκαθάριση και ενεργεί συμπληρωματική βεβαίωση του επιπλέον φόρου που τυχόν οφείλεται ή έκπτωση του επιπλέον ποσού φόρου που βεβαιώθηκε.

4. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων εφαρμόζονται αναλόγως και για την πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων, η οποία εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64.

5. Το φύλλο ελέγχου που εκδόθηκε στο όνομα μέλους των νομικών προσώπων ή των ενώσεων προσώπων, που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2 και οριστικοποιήθηκε, τροποποιείται αυτοδικαίως από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, ύστερα από τη σχετική απόφαση του διοικητικού εφετείου ή του Συμβουλίου της Επικρατείας, με την οποία μεταβάλλονται τα αποτελέσματα των νομικών προσώπων ή των ενώσεων προσώπων, που έχει προσδιορίσει το διοικητικό πρωτοδικείο. Με βάση την απόφαση του διοικητικού εφετείου ή του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία εκδόθηκε για τα νομικά πρόσωπα ή τις ενώσεις προσώπων, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που είναι αρμόδιος για τη φορολογία του μέλους, ενεργεί συμπληρωματική βεβαίωση ή έκπτωση του επιπλέον βεβαιωθέντος φόρου.

Άρθρο 9
ΚΥΡΩΣΕΙΣ

1. Το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος του παραβάτη φυσικού προσώπου και στις εταιρείες ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες, περιορισμένης ευθύνης, ανώνυμες, καθώς και στους συνεταιρισμούς και στα λοιπά ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, σε βάρος του νομικού προσώπου. Στις κοινοπραξίες επιτηδευματιών, κοινωνίες αστικού δικαίου και αστικές εταιρίες το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος αυτών και κοινοποιείται στα μέλη τους, το καθένα από τα οποία ευθύνεται εις ολόκληρον. Στις αλλοδαπές επιχειρήσεις και αλλοδαπούς οργανισμούς το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος αυτών και κοινοποιείται στους διευθυντές ή αντιπροσώπους ή πράκτορες, που έχουν στην Ελλάδα.

2. Το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, στην οποία γίνεται σύντομη περιγραφή της παράβασης και αναγράφεται το πρόστιμο που επιβάλλεται για αυτή, καθώς και η διάταξη που εφαρμόζεται.

Με την ίδια απόφαση μπορεί να επιβληθούν πρόστιμα διακεκριμένως για περισσότερες από μια παραβάσεις, που ανάγονται στην ίδια διαχειριστική περίοδο. Μαζί με την απόφαση κοινοποιείται στον παραβάτη αντίγραφο της σχετικής έκθεσης ελέγχου.

Κατ' εξαίρεση, τα πρόστιμα, που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 του παρόντος νόμου, εισπράττονται ή βεβαιώνονται εφάπαξ χωρίς την έκδοση της παραπάνω απόφασης.

3. Αρμόδιος για την έκδοση της απόφασης επιβολής προστίμου είναι, προκειμένου για επιτηδευματία φυσικό πρόσωπο ή πρόσωπο της παραγράφου 4 του άρθρου 2 ή του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της έδρας της επιχείρησης ή του επαγγέλματος του επιτηδευματία κατά περίπτωση και προκειμένου για τα λοιπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου, ο προϊστάμενος της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την παραλαβή της δήλωσης απόδοσης του παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες. Για τις λοιπές περιπτώσεις αρμόδιος είναι ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της κατοικίας του παραβάτη.

4. Με την επιφύλαξη των διατάξεων του παρόντος νόμου που ορίζουν διαφορετικά για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, βεβαίωση και καταβολή των προστίμων εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις της κύριας φορολογίας.

Ειδικά, για τη βεβαίωση και καταβολή των προστίμων, που προβλέπονται από το άρθρο 8 και για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, βεβαίωση και καταβολή των προστίμων που προβλέπονται από το άρθρο 5, εφαρμόζονται ανάλογα οι

διατάξεις του Ν. 2238/1994. Για τα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.

5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.

6. Σε διοικητική επίλυση της διαφοράς ή δικαστικό συμβιβασμό τα πρόστιμα των άρθρων 4, 5 και 6 περιορίζονται στο ένα τρίτο (1/3) αυτών, στρογγυλοποιούμενα στην πλησιέστερη χιλιάδα δραχμών. Σε περίπτωση αποδεδειγμένης ολικής ή μερικής ανυπαρξίας της παράβασης, τα πρόστιμα διαγράφονται ολικά ή μερικά. Η πράξη διαγραφής πρέπει να περιέχει πλήρη και ειδική αιτιολογία για την ανυπαρξία της παράβασης.

ΥΠΟΥΡΓΙΚΕΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ - ΝΟΜΟΙ

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ...»

ΚΑΤ. ΕΙ. ΠΑΤΡΑΣ
ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ

- 1.1053635/18.07.05 Προσδιορισμός της ύλης αξίας κατά την πώληση επιχείρησης.
- 2.1019/07.02.05 Καθορισμός εμπορικής αμοιβής και επιτοκίου για τον προσδιορισμό της υπεραξίας από μεταβιβάσεις επιχειρήσεων κ.λ.π.
- 3.1152/28.12.04 Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φόρου υπεραξίας που προβλέπει από τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 25 του Ν. 2065/1992 και δήλωσης φόρου υπεραξίας βάσει των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.(Αρ. Πρω.:1104362/11529/Β0012)
- 4.1140/08.12.04 Κοινοποίηση της 459/2004 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. (Αρ.Πρ: 10987291728/Α003)(Μεταβιβάσεις (μετοχών, εταιρικών μεριδίων κλπ.) αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής, στις περιπτώσεις που η φορολογική υποχρέωση γεννάται μετά την έναρξη ισχύος του 3091/02)
- 5.1084/03.08.04 Οδηγίες για την ομοίμορφη εφαρμογή της 1024962/282/Τ & ΕΦ/23-3-04 εγκυκλίου.Σε συνέχεια της 1024962/282/Τ&Ε.Φ./23-3-2004 εγκυκλίου με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις της 1012568/120β/Τ&Ε.Φ./10-2-04 (ΦΕΚ 365Β) κοινής απόφασης των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών, Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης και Μεταφορών και Επικοινωνιών, παρέχονται οι ακόλουθες οδηγίες για την υπεραξία που προκύπτει από τη μεταβίβαση, με επαχθή αιτία οχήματος Ι.Χ. ή Δ.Χ. με την άδεια κυκλοφορίας ή όχι.
6. 1082/02.08.04 Μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων σε σύζυγο αποβιώσαντος, ως συμμετοχή της στα αποκτήματα του γάμου.
- 7.1127/25.11.2003 Συμπλήρωση - τροποποίηση της 1031583/253/ ΠΟΛ.1055 /Α0013/01-04-2003 απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 477 Β/21-04-2003) "Προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας ολόκληρης επιχείρησης, μερίδων ή μεριδίων και μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής".
- 8.1066328/16.7.2003 Προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας κατά τη μεταβίβαση με επαχθή αιτία ολόκληρης επιχείρησης, εταιρικών μεριδίων ή μερίδων, ποσοστών συμμετοχής και μετοχών μη εισηγμένων στο Χ.Α.Α.(πολ 1053/2003)

9.1052699/30.5.2003 Διευκρινίσεις για την επιβολή φόρου υπεραξίας σε ορισμένες περιπτώσεις

10.1053/1.4.2003 Πολ. 1053 1.4.2003 Προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας κατά τη μεταβίβαση με επαχθή αιτία ολόκληρης επιχείρησης, εταιρικών μεριδίων ή μερίδων, ποσοστών συμμετοχής, καθώς και μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών. (Α.Υ.Ο. 1030366)

11.1055/1.4.2003 Πολ. 1055 1.4.2003 Α.Υ.Ο. 1031583 Προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας ολόκληρης επιχείρησης, μερίδων ή μεριδίων και μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής.

12.1112/28.3.2002 Απαλλαγή από το φόρο υπεραξίας επιχείρησης που μεταβιβάζεται λόγω συνταξιοδότησης

13.1059/07.02.2002 Καθορισμός εμπορικής αμοιβής για τον προσδιορισμό της υπεραξίας από μεταβιβάσεις επιχειρήσεων, μεριδίων ΕΠΕ, ΟΕ κτλ.

14.1008/03.1.2002 Καθορισμός επιτοκίου για τον προσδιορισμό της υπεραξίας από μεταβιβάσεις μεριδίων Ε.Π.Ε., Ο.Ε. κ.λ.π.

15.1268/21.11.01 Υπολογισμός της υπεραξίας (ωφέλειας) που προκύπτει από την πώληση ως εμπόρευμα αυτοκινήτου οχήματος ή μοτοσικλέτας που αποτελεί πάγιο στοιχείο της επιχείρησης

16.1074/20.03.2001 Καθορισμός εμπορικής αμοιβής και επιτοκίου για τον προσδιορισμό της υπεραξίας από μεταβιβάσεις επιχειρήσεων μεριδίων Ε.Π.Ε., Ο.Ε. κ.λ.π.

17.1301/14.12.2000 Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φόρου υπεραξίας που προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 25 του Ν.2065/1992

18.1259/22.12.1999 Προσδιορισμός του ελάχιστου ποσού της υπεραξίας που προκύπτει από τη μεταβίβαση ολόκληρης επιχείρησης, εταιρικών μεριδίων ή μερίδων και ποσοστών συμμετοχής

19.1141/29.06.1999 Κοινοποίηση σημειώματος άρθρου 45, παρ. 8 του Π.Δ.99/1977 (ΚΦΣ) για υποθέσεις προ της 1.7.1992

20.1119/20.05.1999 Η υπεραξία που προκύπτει από την πώληση μετοχών Ανώνυμης Εταιρίας που εκμεταλλεύεται τουριστικά πλοία του Ν.438/1976, καθώς και αυτή που προκύπτει από την πώληση τουριστικού πλοίου παλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος

21.1096/13.03.1997 Υπολογισμός της υπεραξίας (ωφέλειας) που προκύπτει από την πώληση ως εμπόρευμα αυτοκινήτου οχήματος, που αποτελεί πάγιο στοιχείο της επιχείρησης μετά την εφαρμογή των παραγράφων 4 και 5 του άρθρου 18 του Ν.2459/1997

22.1044/14.02.1995 Υπόχρεος για καταβολή φόρου υπεραξίας από μεταβίβαση εταιρικού μεριδίου

ΥΠΟΥΡΓΙΚΕΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ - ΝΟΜΟΙ

ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ...»

1.1053635/18.07.05 Προσδιορισμός της αύλης αξίας κατά την πώληση επιχείρησης.

Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας πληροφορούμε τα ακόλουθα:

1. Με την 1030366/10307/Β0012/ΠΟΛ. 1053/1-4-2003 Α.Υ.Ο. ορίζεται ο τρόπος προσδιορισμού της αύλης αξίας κατά τη μεταβίβαση με επαχθή αιτία ολόκληρης επιχείρησης, ή μεριδίου προσώπου της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ν.2238/1994 καθώς και των ΕΠΕ.
2. Αν οι παραπάνω επιχειρήσεις τηρούν βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας του ΚΒΣ ή δεν τηρούν βιβλία, για τον υπολογισμό του μέσου όρου λαμβάνονται υπόψη τα από κάθε πηγή δηλωθέντα εισοδήματα των οικείων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, αδιάφορα αν αυτά φορολογούνται ή απαλλάσσονται της φορολογίας.
3. Ειδικότερα όταν μεταβιβάζεται ολόκληρη επιχείρηση ή μερίδιο αυτής και τηρούνται βιβλία Γ κατηγορίας του ΚΒΣ λαμβάνεται υπόψη ο μέσος όρος των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης των πέντε (5) τελευταίων ετών πριν από τη μεταβίβαση τα οποία προκύπτουν από τους οικείους ισολογισμούς.
4. Σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 15 του ν.3296/2004, οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υπάγονται στη διαδικασία περαίωσης κατά το άρθρο 13 σύμφωνα με το άρθρο 14 του ίδιου νόμου δεν ελέγχονται και θεωρούνται περαιωθείσες ως ειλικρινείς, εφόσον με αυτές δηλώνονται ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη από την άσκηση της εκμετάλλευσης της επιχείρησης ή του ελευθέρου επαγγέλματος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παραγράφους 2 έως 6 του άρθρου αυτού, ανεξαρτήτως αυτών που προκύπτουν βάσει των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων ή εκ της εφαρμογής των γενικών φορολογικών διατάξεων.
5. Περαιτέρω, προκειμένου να προσδιορισθεί η φορολογητέα αξία, κατά τη μεταβίβαση με επαχθή αιτία ολόκληρης επιχείρησης κ.λ.π., η οποία δεν τηρεί βιβλία ή τηρεί βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., και έχει υπαχθεί στη διαδικασία περαίωσης των άρθρων 13-17 του ν.3296/2004, θα ληφθούν υπόψη τα μεγαλύτερα δηλωθέντα κέρδη του οικ. έτους 2005, είτε αυτά προκύπτουν από τα βιβλία είτε από την αρχική ή τη συμπληρωματική εμπρόθεσμη ή εκπρόθεσμη δήλωση περαίωσης των άρθρων 13-17 του ν.3296/2004.

Σημειώνεται ότι τα μεγαλύτερα δηλωθέντα κέρδη που προκύπτουν από TIC εμπρόθεσμη ή εκπρόθεσμες συμπληρωματικές δηλώσεις περαίωσης οικ. έτους 2004, δεν συνυπολογίζονται στον προσδιορισμό αυτό.

6. Από τα παραπάνω σαφώς προκύπτει ότι, κατά τον προσδιορισμό της αύλης αξίας μιας επιχείρησης που δεν τηρεί ή τηρεί βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. από το οικ. έτος 2005 και μετά λαμβάνονται υπόψη τα μεγαλύτερα δηλωθέντα κέρδη είτε αυτά προκύπτουν από τα βιβλία είτε από την αρχική ή την εμπρόθεσμη ή εκπρόθεσμη συμπληρωματική δήλωση περαίωσης των άρθρων 13-17 του ν.3296/2004.

7. Τέλος κατά τη μεταβίβαση ολόκληρης επιχείρησης κ.λ.π. η οποία τηρεί Γ' κατηγορίας βιβλία του Κ.Β.Σ. δεν τίθεται τέτοιο θέμα αφού σύμφωνα με την ΠΟΛ.1053/03 κατά τον υπολογισμό της αύλης αξίας λαμβάνονται υπόψη τα αποτελέσματα εκμετάλλευσης των πέντε τελευταίων ισολογισμών και όχι τα καθαρά κέρδη.

2.1019/07.02.05 Καθορισμός εμπορικής αμοιβής και επιτοκίου για τον προσδιορισμό της υπεραξίας από μεταβιβάσεις επιχειρήσεων κ.λ.π.

Για την εφαρμογή της 1030366/1030/Β0012/ΠΟΛ.1053/1-4-2003 απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, σας πληροφορούμε τα εξής:

1. Το ποσό της εμπορικής αμοιβής, ανέρχεται στο ποσό των εννέα χιλιάδων εννεακοσίων ευρώ (9.900) από την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας.

2. Το επιτόκιο των εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου ετήσιας διάρκειας είναι ίσο με 2,13% με αντίστοιχο συντελεστή προσαρμογής από την οικεία ράντα 4,694 ή κατά στρογγυλοποίηση 4,7.

3.1152/28.12.04 Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φόρου υπεραξίας που προβλέπει από τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 25 του Ν. 2065/1992 και δήλωσης φόρου υπεραξίας βάσει των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.(Αρ. Πρ.: 1104362/11529/B0012)

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Έχοντας υπόψη:

- α) Τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του Ν. 2065/1992 σύμφωνα με τις οποίες, οι επιχειρήσεις του άρθρου 20 του ίδιου νόμου υποχρεούνται να αναπροσαρμόζουν από το έτος 1992 και μετά, ανά τετραετία, την αξία των γηπέδων κτιρίων τους.
- β) Τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 25 του Ν. 2065/1992, σύμφωνα με τις οποίες, με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζονται ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης.
- γ) Τις διατάξεις της αριθ. 14650/ΔΙΟΕ85/17-3-2004 (ΦΕΚ 519 Β') της απόφασης του Πρωθυπουργού και του Υπ. Οικονομίας και Οικονομικών με την οποία ανατέθηκαν αρμοδιότητες στους Υφυπουργούς Οικονομίας και Οικονομικών.
- δ) Από τις διατάξεις της απόφασης αυτής δεν προκαλείται δαπάνη σε βάρος Κρατικού Προϋπολογισμού.

ΑΠΟΦΑΣΙΖΟΥΜΕ

1. Ορίζουμε ότι η δήλωση φόρου υπεραξίας, για το έτος 2004, που προκύπτει την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων, των επιχειρήσεων, αποτελείται από έντυπα, ήτοι:

- α. Από τη δήλωση φόρου υπεραξίας.
- β. Από την αναλυτική κατάσταση των γηπέδων, η αξία των οποίων υπόκειται αναπροσαρμογή.
- γ. Από την αναλυτική κατάσταση των κτιρίων, η αξία των οποίων υπόκειται αναπροσαρμογή.

2. Ο τύπος και το περιεχόμενο της πιο πάνω δήλωσης έχει τα συνημμένα υποδείγματα Φ. 01020, Φ. 01021 και Φ. 01022, τα οποία επισυνάπτονται ως παράρτημα της παρούσας.

3. Ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης φόρου υπεραξίας, που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αναπόσβεστης αξίας των ακινήτων των επιχειρήσεων με εύλογη αξία, με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, επισυνάπτεται σύμφωνα με το συνημμένο υπόδειγμα της παρούσας.

4. Η απόφασή αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως

4.1140/08.12.04 Κοινοποίηση της 459/2004 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. (Αρ.Πρ: 10987291728/A003)[Μεταβιβάσεις (μετοχών, εταιρικών μεριδίων κλπ.) αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής, στις περιπτώσεις που η φορολογική υποχρέωση γεννάται μετά την έναρξη ισχύος του 3091/02]

Σας κοινοποιούμε την 459/04 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία

έγινε δεκτή από τον Κ. Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών και παρακαλούμε για την εφαρμογή της σε ανάλογες περιπτώσεις.

Με τη γνωμοδότηση αυτή έγινε δεκτό ότι οι διατάξεις του άρθρου 11 παρ. 1 του Ν. 3091/02 που ισχύουν από 1η Ιανουαρίου 2003 και με τις οποίες οι υπόχρεοι σε φόρο υπόκεινται αυτοτελή φορολόγηση για τις αναφερόμενες στο άρθρο αυτό μεταβιβάσεις (μετοχών, εταιρικών μεριδίων κλπ.) αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής, οι συντελεστές καθοριζόμενους από τις διατάξεις αυτές, έχουν εφαρμογή μόνο στις περιπτώσεις που η φορολογική υποχρέωση (χρόνος θανάτου κληρονομούμενου ή σύνταξη οριστικού συμβολαίου) γεννάται μετά την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού και όχι σ' αυτές που ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης ανάγεται σε χρόνο προγενέστερο του χρόνου έναρξης ισχύος της διάταξης αυτής, λόγω μη υπάρξεως στο νόμο αυτό μεταβατικής διάταξης που να ορίζει το αντίθετο.

Στις περιπτώσεις, βέβαια, που έχει εφαρμογή η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 9 του Ν. 2961/01, δηλαδή στις περιπτώσεις που η οικεία δήλωση υποβάλλεται για πράξη προσδιορισμού φόρου Εκδίδεται από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. μετά την 1.1.2003 για τα δηλωθέντα περιουσιακά στοιχεία μετά την πάροδο τριετίας από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης ισχύουν οι προαναφερθείσες διατάξεις περί αυτοτελούς φορολόγησης.

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
ΕΙΔΙΚΟ ΝΟΜΙΚΟ ΓΡΑΦΕΙΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Αριθμός Γνωμοδοτήσεως: 459/2004
Το ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Τμήμα Β')

Συνεδρίαση της 23-9/2004

Αριθμός Ερωτήματος: Ι001626/16/Α 0013/2-3-2004 του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, Γενική Διεύθυνση Φορολογίας, Δ/νση Φορολογίας Κεφαλαίου.

Περίληψη Ερωτήματος: Ερωτάται α) αν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 11 του Ν. 3091/2002 στις υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών, όταν ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης ανάγεται σε χρόνο προγενέστερο του χρόνου έναρξης του Ν. 3091/2002. β) Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης αν στις διατάξεις αυτές υπάγονται όλες οι υποθέσεις

(εκκρεμείς ή μη) ή μόνο όσες αντιμετωπίζουν ευνοϊκότερα το φορολογούμενο σε σχέση με το παλαιότερο καθεστώς και στην περίπτωση αυτή, αν απαιτείται αίτηση του υπόχρεου σε φόρο για την αναδρομική εφαρμογή του νόμου (και μέχρι πότε θα πρέπει αυτή να υποβληθεί) ή θα πρέπει οίκοθεν να ελεγχθούν όλες οι υποθέσεις από τις αρμόδιες Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες:

Ι. Από το ερώτημα και τα λοιπά στοιχεία του φακέλλου που το συνοδεύουν προκύπτει το εξής ιστορικό.

Φορολογούμενοι στους οποίους περιήλθε λόγω θανάτου της μητέρας τους στις 14-11-2002 μεταξύ άλλων μια ετερρόρυθμη εταιρεία με αντικείμενο την εκμετάλλευση ιδιωτικού σχολείου, υπέβαλαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου τις σχετικές δηλώσεις φόρου κληρονομίας.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. υπήγαγε τις ανωτέρω υποθέσεις στο παλαιό καθεστώς λόγω του χρόνου θανάτου της κληρονομούμενης αρνούμενη να τους υπαγάγει στο νεώτερο και ευνοϊκότερο καθεστώς του Ν. 3091/2002 που ισχύει από 1-1-2003.

Με αίτηση του προς το Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών ένας εκ των συγκληρουμένων ζήτησε την υπαγωγή του στον Ν. 3091/2002 ισχυριζόμενος ότι «Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. έσφαλε ωστόσο κατά την υπαγωγή μας στον ανωτέρω νόμο, δεδομένου ότι ο νέος και ευνοϊκότερος για τον φορολογούμενο, νόμο έχει πάντοτε αναδρομική ισχύ για τις εκκρεμύσες υποθέσεις. Η αρχή αυτή θεσπίζεται με πάγια νομολογία του ΣΤΕ, σύμφωνα με την οποία το τεκμήριο αυτό ανατρέπεται μόνο εάν ο νόμος προβλέπει το αντίθετο ρητώς και σαφώς.

Κατόπιν των ανωτέρω και δεδομένου ότι έχουν υποβληθεί στην ερωτώσα Υπηρεσία πλήθος παρομοίων ερωτημάτων και αιτήσεων και επί των οποίων η Υπηρεσία απάντησε αρνητικά στηριζόμενη πλην άλλων και στην 1021758/166/Α0033/ ΠΟΛ. 1039/5.3.2003 εγκύκλιο, ηγέρθησαν στην ερωτώσα Υπηρεσία αμφιβολίες περί της ορθότητας της δοθείσας απ' αυτήν αρνητικής απαντήσεως.

II. Επί των ως άνω ερωτημάτων το Β' Τμήμα του Ν.Σ.Κ. εγνωμοδότησε ως ακολούθως:

1. Η παράγραφος 7 του άρθρου 29 του Ν. 2961/2001 «Κύρωση του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομικών, Δωρεών, Γονικών Παροχών Προικίων και Κερδών από Λαχεία», όπως αυτή προστέθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 11 Ν. 3091/2002 (Α' 330/24-12-2002) και ισχύει από 1ης Ιανουαρίου 2003 βάσει της ρητής διάταξης του άρθρου 30 περ. η' του αυτού νόμου (Ν. 3091/2002), ορίζει ότι: «α. Η αιτία 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 δέκα 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 δικαίου 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 τοις εκατό (2,4%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στη Β' κατηγορία.

Για την αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής μεταβίβαση των περιουσιακών στοιχείων των περιπτώσεων α' και β' απαιτείται η σύνταξη ιδιωτικού εγγράφου, το οποίο συνυποβάλλεται με την οικεία δήλωση, ή συμβολαιογραφικού εγγράφου.

Για τα περιουσιακά στοιχεία της παραγράφου αυτής δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 4, 21, 22, 23, 24, 29 παράγραφος 2, 36 και 47.

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

Περαιτέρω το άρθρο 6 του Ν. 2961/01 ρητά ορίζει ότι η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου ενώ το άρθρο 62 παρ. 1 του αυτού νόμου ότι σε κάθε περίπτωση κατά την οποία υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης αρχικής, η δήλωση αυτή υποβάλλεται μέσα σε έξι (6) μήνες αν ο κληρονομούμενος απεβίωσε στην ημεδαπή.

2. Από την διάταξη του άρθρου 4 § 5 του Συντάγματος κατά την οποία οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν, χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη και διατάξεις του άρθρου 78 § 1 και 4 εδ. α' κατά τις οποίες κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας, το εισόδημα, το είδος της περιουσία; τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες στις οποίες αναφέρεται ο φόρος (παράγραφος 1) και ότι το

αντικείμενο της φορολογίας ο φορολογικός συντελεστής, οι απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τη φορολογία και η απονομή των συντάξεων δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης (παρ. 4 εδ. α'), σαφώς συνάγεται ότι ο νομοθέτης είναι κατ' αρχήν ελεύθερος προς καθορισμό των διαφόρων μορφών των οικονομικών επιβαρύνσεων προς δημιουργία δημοσίων εσόδων για την κάλυψη των δαπανών του κράτους και οι οποίες δύνανται να επιβληθούν επί των φορολογουμένων κατά διαφόρους τρόπους περιορίζεται όμως κατά τούτο από το Σύνταγμα, από ορισμένες γενικές αρχές, με τις οποίες επιδιώκεται από τον συνταγματικό νομοθέτη η, πραγμάτωση των κανόνων της φορολογικής δικαιοσύνης και του κράτους δικαίου γενικότερα, όπως είναι η αρχή της καθολικότητας του φόρου και η φορολογική ισότητα, εξειδικευμένη δια του κατ' αρχήν βάσει ορισμένης φοροδοτικής ικανότητας, καθορισμού του φορολογικού βάρους, επιβαλλομένου πάντως επί συγκεκριμένης και εξ αντικειμένου οριζομένης φορολογητέας ύλης όπως η περιουσία, το εισόδημα, δαπάνες κλπ. (βλ. Ολ. ΣτΕ 2113/63).

Περαιτέρω κατά γενική αρχή του δικαίου ο νέος γόμος κατά κανόνα δεν έχει αναδρομική δύναμη δηλαδή δεν εφαρμόζεται σε γεγονότα ή νομικές καταστάσεις προγενέστερες της ισχύος του νόμου.

Λόγω όμως της μη κατοχύρωσης με συνταγματική διάταξη της ανωτέρω αρχής ο νομοθέτης δεν κωλύεται να προσδώσει στο νέο νόμο αναδρομική δύναμη είτε με ρητή διάταξη είτε σιωπηρώς αν τούτο προκύπτει σαφώς εκ του όλου περιεχομένου αυτού, η οποία πάντως (αναδρομική, δύναμη), εφόσον πρόκειται για επιβολή φορολογικού βάρους δεν μπορεί να επεκταθεί πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε (άρθρο 78 § 2 Συν/τος).

Εξ άλλου στη φορολογική νομοθεσία δεν υπάρχει όσο αφορά τις διοικητικές κυρώσεις (πρόσθετοι φόροι ή προσαυξήσεις, πρόστιμα κλπ) διάταξη αντίστοιχη ανάλογη του άρθρου 2 παρ. 1 του Ποινικού Κώδικα στην οποία ορίζεται ότι «από την τέλεση της πράξης έως την αμετάκλητη, εκδίκαση της ίσχυσαν δύο ή περισσότεροι νόμοι εφαρμόζεται αυτός που περιέχει τις ευμενέστερες για τον κατηγορούμενο διατάξεις».

Το Συμβούλιο της Επικρατείας, όμως, με μια σειρά αποφάσεων του (1525/55 , 2460/81 , 2672/84 , 4055/98 , 4256/2001) δέχεται, ότι οι νέοι νόμοι που ρυθμίζουν ευμενέστερα για τον φορολογούμενο θέματα προστίμων, προσθέτω φόρων ή προσαυξήσεων, που επιβάλλονται σ' αυτόν λόγω μη συμμορφώσεως του προς τις Επιταγές της φορολογικής νομοθεσίας όπως π.χ, στη μη υποβολή και υποβολή ανακριβών δηλώσεων, εφαρμόζονται, και επί εκκρεμών υποθέσεων δηλαδή σχέσεων που δημιουργήθηκαν στο παρελθόν και ρυθμίζονται από το προγενέστερο δίκαιο καίτοι... ο νομοθέτης δεν έχει προσδώσει στο νεώτερο νόμο αναδρομική δύναμη.

Στις ανωτέρω περιπτώσεις το ΣτΕ θεωρεί ότι υπάρχει τεκμήριο αναδρομική εφαρμογής του νέου νόμου και επί των εκκρεμών υποθέσεων τεκμήριο το οποίο μόνο με σαφή αντίθετη διάταξη δύναται να ανατραπεί (ΣτΕ 2460/81) αιτιολογεί δε την ανωτέρω κρίση του ως εξής:

«Κύριος σκοπός των διατάξεων των φορολογικών νόμων, δι' των προβλέπεται η επιβολή προσθέτου φόρου ή προσαυξήσεως εις βάρος του φορολογουμένου του παραλιπόντος την υποβολήν εις την φορολογική αρχήν της προβλεπόμενης δηλώσεως ή του υποβαλόντος δήλωσιν εκπρόθεσμον ή ανακριβή είναι ο επί απειλή οικονομικής κυρώσεως, εξαναγκασμός του υποχρέου εις ταχείαν και ακριβή συμμόρφωσιν προς την σχετική υποχρέωσιν του. Όταν όμως, ο νομοθέτης, μεταβάλλων αντιλήψεις, κρίνει, ότι ο σκοπός ούτος δύναται να επιτευχθεί δι' ηπιωτέρων μέσων, τότε ελέγχεται ου μόνον άσκοπος και άδικαιολόγητος αλλά και αντίθετος προς την νεωτέραν νομοθετικήν βούληση η επιβολή των παλαιότερων αυστηρών κυρώσεων, αίτινες υπερβάλλουσι το μέτρον, όπερ ήδη (κατά τον χρόνον της τελικής κρίσεως της διαφοράς), κρίνεται υπό του νομοθέτου ως αναγκαίον. Εις τας περιπτώσεις ταύτας ειδικώς δέον, κατ' εξαίρεσιν του γενικού κανόνος περί μη αναδρομικότητας του νόμου, να γίνει δεκτόν ότι υπάρχει τεκμήριον αναδρομικής εφαρμογής του νέου ηπιώτερου νόμου και επί των

εκκρεμών υποθέσεων τεκμήριον όπερ μόνον δια σαφούς αντιθέτου διατάξεως δύναται να ανατραπεί (ΣΤΕ 2460/81).

3. Εκ των ανωτέρω, σαφώς συνάγεται ότι το ως άνω τεκμήριό αναδρομικής εφαρμογής του νέου ηπιότερου νόμου και επί των εκκρεμών υποθέσεων εκτός βεβαίως της περιπτώσεως καθ' ην ο νεότερος νόμος περιέχει σαφή αντίθετη διάταξη, εφαρμόζεται σύμφωνα πάντα με την επί του θέματος νομολογία του ΣΤΕ αποκλειστικώς και μόνον επί νόμων ρυθμιζόντων ευνοϊκότερα για τον φορολογικό παραβάτη θέματα διοικητικών κυρώσεων (ΣΤΕ 3278/92), όπως προσθέτων φόρων ή προσαυξήσεων, προστίμων κλπ. Συνεπώς το τεκμήριο αυτό ,δεν εφαρμόζεται σε νόμους με τους οποίους ρυθμίζονται θέματα φορολογικών επιβαρύνσεων ή ελαφρύνσεων (υποκείμενο και αντικείμενο της φορολογίας, φορολογικοί συντελεστές κλπ) για τα οποία σύμφωνα πάντα με την πάγιο νομολογία του ΣΤΕ ο νομοθέτης κέκτηται ευρεία διακριτική ευχέρεια (Ολ. ΣΤΕ 2113/63) δυνάμενος, εάν τούτο επιθυμεί να προσδώσει στο σχετικό νόμο αναδρομική δύναμη σταθμίζοντας εκάστοτε τις δημοσιονομικές ανάγκες της χώρας.

III. Κατόπιν των ανωτέρω στο τεθέν ερώτημα αρμόζει η απάντηση ότι οι διατάξεις του άρθρου 11 παρ. 1 του Ν. 3091/2002 που ισχύουν από 1.1.2003 και με τις οποίες παρέχεται η ευχέρεια στους υπόχρεους σε φόρο να ζητήσουν την αυτοτελή φορολόγηση των αναφερομένων στο άρθρο αυτό μεταβιβάσεων (μετοχών, εταιρικών μεριδών κλπ.) αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής με συντελεστές καθοριζόμενους από τις διατάξεις αυτές, έχουν εφαρμογή μόνο στις περιπτώσεις που η φορολογική υποχρέωση (χρόνος θανάτου κληρονομούμενου) γεννάται μετά την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού και όχι σε αυτές που ο χρόνος γέννησης της φορολογικής υποχρέωσης ανάγεται σε χρόνο προγενέστερο του χρόνου έναρξης της διάταξης αυτής λόγω μη υπάρξεως στο νόμο αυτό μεταβατικής διάταξης, που να ορίζει το αντίθετο, το οποίο πάντως θα ήτο συνταγματικώς επιτρεπτό.

5.1084/03.08.04 Οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή της 1024962/282/Τ & ΕΦ/23-3-04 εγκυκλίου.

Σε συνέχεια της 1024962/282/Τ&Ε.Φ./23-3-2004 εγκυκλίου με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις της 1012568/120β'Τ&Ε.Φ./10-2-04 (ΦΕΚ 365Β) κοινής απόφασης των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών, Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης και Μεταφορών και Επικοινωνιών, παρέχονται οι ακόλουθες οδηγίες για την υπεραξία που προκύπτει από τη μεταβίβαση, με επαχθή αιτία οχήματος Ι.Χ. ή Δ.Χ. με την άδεια κυκλοφορίας ή όχι.

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του ν.δ. 1146/1972 και του άρθρου 7 του ν.1160/1981 καθορίζεται ο τρόπος υπολογισμού του υπερτιμήματος (υπεραξίας) που προκύπτει από την πώληση αυτοκινήτου οχήματος ή μοτοσυκλέτας, πάγιου στοιχείου επιχείρησης το οποίο πωλείται ως εμπόρευμα.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 12 του άρθρου 30 του ν.3220/2004 εξαιρείται από την αυτοτελή φορολογία η ωφέλεια που προκύπτει από τη μεταβίβαση οχήματος που ανήκει σε επιχείρηση που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και ισχύει για μεταβιβάσεις από 1-1-2004 και μετά σύμφωνα με την παράγραφο 13 του προαναφερόμενου άρθρου και νόμου.

3. Από της 17-2-98, που ισχύουν οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 10 του ν.2579/1998, των οποίων η ισχύς παρατάθηκε αρχικά μέχρι 31-12-2003 με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 39 του ν.2873/2000 και στη συνέχεια μέχρι 31-12-2006 με την παράγραφο 1 του άρθρου 32 του ν.3229/2004, καταβάλλεται εφάπαξ πάγιο ποσό φόρου για κάθε μεταβίβαση οχήματος Δ.Χ. πάγιου στοιχείου επιχείρησης το οποίο πωλείται ως εμπόρευμα.

4. Από τα πιο πάνω προκύπτει ότι:

α) Για κάθε μεταβίβαση Δ.Χ. οχήματος πάγιου στοιχείου επιχείρησης με βιβλία Α, Β και Γ κατηγορίας του Κ.Β.Σ. το οποίο πωλείται ως εμπόρευμα, με την άδεια κυκλοφορίας αυτού ή χωρίς αυτή, καταβάλλεται το εφάπαξ πάγιο ποσό φόρου που προβλέπεται από τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 10 του ν. 2579/98. Τα ποσά αυτά βαρύνουν τον πωλητή και καταβάλλονται εφάπαξ από αυτόν με την υποβολή σχετικής δήλωσης η οποία υποβάλλεται πριν από τη μεταβίβαση στη δημόσια οικονομική υπηρεσία που είναι αρμόδια για τη φορολογία του εισοδήματός του. Η δήλωση αυτή υπογράφεται από όλους τους συμβαλλόμενους και υποβάλλεται σε τέσσερα (4) αντίτυπα, από τα οποία το ένα (1) παραμένει στη Δ.Ο.Υ. τα δύο (2) κατ' εξαίρεση των προαναφερομένων διατάξεων παραδίδονται στον πωλητή, ο οποίος καταθέτει το ένα εξ αυτών στη Διεύθυνση Μεταφορών και Επικοινωνιών της Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης προκειμένου να συνταχθεί η πράξη μεταβίβασης και το τέταρτο (4) αντίγραφο παραδίδεται στον αγοραστή.

Απαγορεύεται η σύνταξη συμβολαιογραφικών εγγράφων, καθώς και η καταχώριση σε δημόσια βιβλία ή έγγραφα συμβολαιογραφικού ή ιδιωτικού συμφωνητικού, για δικαιοπραξία των παραγράφων 1 και 2 αυτού του άρθρου, καθώς και η έκδοση οποιουδήποτε δημόσιου εγγράφου που να βεβαιώνει οτιδήποτε που να προκύπτει από αυτή τη δικαιοπραξία, χωρίς την υποβολή θεωρημένου από την αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία αντιτύπου της δήλωσης αυτού του άρθρου. Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις που προβλέπονται από αυτό το άρθρο υπόκεινται και στο πρόστιμο της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του ν.2523/1997.

β) Για κάθε μεταβίβαση Ι.Χ. οχήματος, πάγιου στοιχείου επιχείρησης ατομικής ή εταιρικής με βιβλία Α ή Β κατηγορίας του Κ.Β.Σ. φορολογείται αυτοτελώς λογιζόμενο ως εισόδημα το υπερτίμημα που προκύπτει από τη πώληση αυτή (σύμφωνα με τη περιπτ. ζ' της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε.) και το οποίο προσδιορίζεται από την εφαρμογή των διατάξεων του ν.δ. 1146/1972 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του ν.1160/1981.

Από την αυτοτελή αυτή φορολογία εξαιρούνται οι ίδιες μεταβιβάσεις που γίνονται από επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. (ατομικές, Ο.Ε., Ε.Ε., ΕΠΕ, Α.Ε.)

5. Όπως ορίζεται από την παράγραφο 3 του άρθρου 7 του ν.1160/1981, πριν από τη σύνταξη της πράξης μεταβίβασης αυτής, απαιτείται να υποβληθεί στον αρμόδιο για τη φορολογία του εισοδήματος του πωλητή Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. σχετική δήλωση. Εάν ο πωλητής είναι γυναίκα έγγαμη, η δήλωση υποβάλλεται στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του συζύγου της.

Η δήλωση αυτή θα υποβάλλεται όπως και στη περίπτωση α της παραγράφου 4 της παρούσας.

Ο φόρος που προκύπτει καταβάλλεται σε έξι (6) ίσες μηνιαίες δόσεις η πρώτη καταβάλλεται με την υποβολή της προαναφερόμενης δήλωσης.

6. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. ζ' της παρ. 3 του άρθρου 28 του ν.2238/1994 ορίζεται, ότι θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και η πραγματοποιηθείσα αυτόματη υπερτίμηση του πάγιου κεφαλαίου που χρησιμοποιείται στην επιχείρηση, καθώς και η υπερτίμηση που δεν πραγματοποιήθηκε, εφόσον αυτή έχει περιληφθεί στην απογραφή.

7. Από τα παραπάνω συνάγεται, ότι στην περίπτωση των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., η πραγματική υπεραξία που προκύπτει στα βιβλία τους κατά τη μεταβίβαση οχήματος ως εμπορεύματος, φορολογείται με τις γενικές διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος κατά την υποβολή της ετήσιας δήλωσής τους φορολογίας εισοδήματος.

Ενόψει των ανωτέρω και κατ' εξαίρεση των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του

ν. 1160/1981 δεν υποβάλλεται η προαναφερόμενη δήλωση προκειμένου για μεταβίβαση Ι.Χ. αυτοκινήτων πάγιων στοιχείων από επιχειρήσεις οι οποίες τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., αφού η ωφέλεια που προκύπτει από τις μεταβιβάσεις που πραγματοποιούνται από 1-1-2004 και μετά εξαιρούνται από την αυτοτελή φορολογία όπως προαναφέρθηκε.

Στη περίπτωση αυτή και προκειμένου η αρμόδια υπηρεσία να προβεί σε πράξη μεταβίβασης, θα πρέπει η πωλήτρια επιχείρηση μαζί με τα λοιπά δικαιολογητικά να προσκομίσει αντί για τη προαναφερόμενη δήλωση, φωτοαντίγραφο της βεβαίωσης «Έναρξης» ή «Μεταβολής» εργασιών φυσικών ή νομικών προσώπων επιτηδευματιών, την οποία εκδίδει ο αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος της επιχείρησης Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. και στην οποία αναφέρεται η κατηγορία τήρησης βιβλίων ή η αλλαγή της κατηγορίας αυτής, καθώς και η ημερομηνία κατά την οποία η αλλαγή αυτή έλαβε χώρα.

Σημειώνεται ότι οι επιχειρήσεις με μορφή ΕΠΕ ή ΑΕ εκ του νόμου υποχρεούνται στη τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και συνεπώς όλες οι μεταβιβάσεις Ι.Χ. αυτοκινήτων αυτών των επιχειρήσεων θα γίνονται χωρίς τη προσκόμιση δήλωσης υπεραξίας ή βεβαίωσης έναρξης ή μεταβολής.

8. Τέλος επισημαίνεται ότι, σε περίπτωση που ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. του πωλητή διαπιστώσει καταστρατήγηση των προαναφερομένων διατάξεων, υποχρεούται να προβεί σε έλεγχο και να καταλογίσει τα προβλεπόμενα από το νόμο.

6.1082/02.08.04 Μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων σε σύζυγο αποβιώσαντος, ως συμμετοχή της στα αποκτήματα του γάμου.

Με αφορμή ερωτήματα που μας υποβλήθηκαν, σχετικά με την απόδοση ποσοστών εταιρικών μεριδίων σε σύζυγο αποβιώσαντος, σε εκτέλεση δικαστικής απόφασης, ως συμμετοχή της στα αποκτήματα του γάμου, παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις:

1. Κατά το ουσιαστικό δίκαιο (άρθρο 1400 ΑΚ), αν ο γάμος λυθεί ή ακυρωθεί και η περιουσία του ενός συζύγου έχει, αφότου τελέστηκε ο γάμος, αυξηθεί, ο άλλος σύζυγος, εφόσον συνέβαλε με οποιονδήποτε τρόπο στην αύξηση αυτή, δικαιούται να απαιτήσει την απόδοση του μέρους της αύξησης (αποκτήματα γάμου) που προέρχεται από τη δική του συμβολή. Τεκμαίρεται δε ότι η συμβολή αυτή ανέρχεται στο 1/3 της αύξησης, εκτός αν αποδειχθεί διαφορετική ή καμία συμβολή.

Εάν ο γάμος λυθεί με θάνατο του ενός συζύγου, η αξίωση του επιζώντος για συμμετοχή στα αποκτήματα κατευθύνεται κατά των κληρονόμων του θανόντος, καθένας από τους οποίους βαρύνεται με την εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής από το ποσοστό της κληρονομικής του μερίδας.

Το ύψος της αξίωσης πρέπει να καθορίζεται με τελεσίδικη απόφαση πολιτικού δικαστηρίου ή με συμβιβασμό μεταξύ επιζώντος συζύγου (δικαιούχου) και κληρονόμων του θανόντος υπόχρεου, άλλως δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από την κληρονομιά (σχετ. και η υπ' αριθμ. 779/1984 γνωμοδ. ΝΣΚ).

Σε κάθε περίπτωση πρέπει να αποδεικνύεται όχι μόνο η ύπαρξη και το ύψος της απαίτησης που αναγνωρίστηκε με δικαστική απόφαση ή με σύμβαση μεταξύ του δικαιούχου και υπόχρεου ή υπόχρεων, αλλά και η εξόφληση της απαίτησης αυτής με συμβολαιογραφικό έγγραφο, το οποίο ως δημόσιο έγγραφο παρέχει τα εχέγγυα διασφάλισης του δικαιώματος του Δημοσίου από τα τέλη χαρτοσήμου ή με παρακατάθεση υπέρ του δικαιούχου στο Ταμείο

Η ικανοποίηση της απαίτησης του δικαιούχου, εάν είναι χρηματική ή συνίσταται σε παροχή κινητού πράγματος, υπόκειται μόνο σε τέλος χαρτοσήμου. Εάν όμως συνίσταται σε μεταβίβαση ακινήτου, υπόκειται σε φόρο μεταβίβασης (ΦΜΑ) (βλ. και Υπ.Οικ. Κ 6728/159/86, ΠΟΛ 282).

2. Κατά το άρθρο 21 του ν. 2961/01 παρ.1 (κώδικας κληρονομιών), εκπίπτουν από την αξία της κληρονομιάς, τα βέβαια και εκκαθαρισμένα χρέη του κληρονομούμενου, που υφίστανται νόμιμα κατά το χρόνο θανάτου, αν αποδεικνύονται, μεταξύ άλλων, με δημόσιο έγγραφο ή δικαστική απόφαση που είναι προγενέστερα του θανάτου του κληρονομούμενου.

Κατά τις παραγράφους όμως 3 και 5 του ίδιου άρθρου, κάθε άλλο χρέος που δεν περιλαμβάνεται στις περιοριστικές διατάξεις της παρ. 1, μπορεί με αίτηση του υπόχρεου να εκπέσει από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ ολικά ή μερικά, εφόσον από τα στοιχεία που προσκομίζονται ο προϊστάμενος πεισθεί αιτιολογημένα για την ύπαρξη και το ύψος αυτού.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, η αξίωση συμμετοχής του επιζώντος συζύγου στα αποκτήματα του γάμου, συνιστά χρέος της κληρονομιάς, που βαρύνει τους κληρονόμους του θανόντος και αφαιρείται από το παθητικό της κληρονομιάς, κατ' εφαρμογή και με τις προϋποθέσεις όχι της παρ.1 -εφόσον στην περίπτωση αυτή δεν μπορεί να υφίσταται δημόσιο έγγραφο ή δικαστική απόφαση προγενέστερα του θανάτου- αλλά των παραγράφων 3 και 5 του αρ. 21 ν. 2961/01 (σχετ. και εγκ. Κ.6725/159 - ΠΟΛ 282/86 και η υπ' αριθμ. 458/99 γνμ. ΝΣΚ).

Σημειώνουμε ότι η δικαστική απόφαση -όπως και η πράξη συμβιβασμού- που καθορίζει το ύψος της αξίωσης του συζύγου, δεν είναι δεσμευτική για τον προϊστάμενο της ΔΟΥ, εάν μπορεί να αποδείξει, κατά τη φορολογική διαδικασία, κάτι διαφορετικό με πλήρη τεκμηρίωση των απόψεών του. Πλλωστε, η έκπτωση του συγκεκριμένου χρέους ανήκει στη διακριτική του ευχέρεια και θα πρέπει να πεισθεί για την ύπαρξή του. Ωστόσο, η διακριτική αυτή ευχέρεια υφίσταται μόνο, εφόσον η Δ.Ο.Υ. διαθέτει ικανά στοιχεία ανταπόδειξης του νομίμου τεκμηρίου του άρθρου 1400 ΑΚ.

3. Σε περίπτωση ειδικότερα που συγκληρονόμοι υποχρεώνονται με δικαστική απόφαση, να αποδώσουν -αυτούσια- στη σύζυγο, από την κληρονομική του μερίδα ο καθένας, ποσοστά εταιρικών μεριδίων, τα οποία αποτελούν τη συμμετοχή της στην αύξηση της περιουσίας του αποβιώσαντος, η αξίωση αυτή της ενάγουσας-συζύγου αποτελεί, σύμφωνα με όσα προεκτάθηκαν, χρέος της κληρονομιάς.

Κατά συνέπεια, η αξία των ποσοστών που θα της αποδοθούν, θα συμπεριληφθεί στο παθητικό της δήλωσης φόρου κληρονομιάς του κάθε εναγόμενου κληρονόμου και θα αφαιρεθεί από τη συνολική αξία της κληρονομικής του μερίδας (με την επιφύλαξη όσων προαναφέρθηκαν).

Τέλος, η απόδοση στην δικαιούχο των ποσοστών εταιρικών μεριδίων, υπόκειται, κατά τα ανωτέρω, μόνο σε τέλος χαρτοσήμου (και όχι σε φόρο δωρεάς).

4. Κατά συνέπεια όσων προεκτάθηκαν, η μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων σε σύζυγο αποβιώσαντος, ως συμμετοχή στα αποκτήματα του γάμου δεν γεννά θέμα φορολόγησης, κατά τις διατάξεις του άρθρου 13 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

7.1127/25.11.2003 Συμπλήρωση - τροποποίηση της 1031583/253/ ΠΟΛ.1055 /Α0013/01-04-2003 απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 477 Β' /21-04-2003) "Προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας ολόκληρης επιχείρησης, μερίδων ή

μεριδίων και μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής”.

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Έχοντας υπόψη :

1. Τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 12 του Ν.2961/2001 (Φ.Ε.Κ. 266 τ.Α΄/22-11-2001) , όπως αυτή προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 12 του Ν.3091/2002 (Φ.Ε.Κ. 330 τ. Α΄/24-12-2002).

2. Τις διατάξεις των άρθρων 9 , 10 , 12 παρ. 2 και 3 και 13 του Ν.2961/2001 .

3. Την 1031583/253/ ΠΟΛ.1055/Α0013/01-04-2003 απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 477 Β΄/21-04-2003) "Προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας ολόκληρης επιχείρησης, μερίδων ή μεριδίων και μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής”.

4. Την 1065956/863/Α0006/15-7-2003 κοινή απόφαση του Πρωθυπουργού και του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 985 τ. Β΄) με την οποία καθορίζονται οι αρμοδιότητες των Υφυπουργών Οικονομίας και Οικονομικών.

5. Ότι με την παρούσα απόφαση δεν προκαλείται δαπάνη σε βάρος του κρατικού προϋπολογισμού.

ΑΠΟΦΑΣΙΖΟΥΜΕ

1. Στο τέλος της περίπτωσης γ΄ της παραγράφου 1 της ενότητας ΙΙ της 1031583/253/ΠΟΛ.1055/Α΄0013/01-04-2003 απόφασης, προστίθεται δεύτερο εδάφιο που έχει ως ακολούθως:

Στις υποθέσεις αυτές, η αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία, πριν την διενέργεια του ελέγχου, καλεί με απόδειξη τον υπόχρεο σε φόρο να υποβάλει ανέκκλητο αίτημα, μέσα σε προθεσμία δέκα (10) ημερών από την πρόσκλησή του, για την υπαγωγή του ή μη στην παρούσα ρύθμιση....

2. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας επιχείρησης, που εκμεταλλεύεται επιβατικό ή φορτηγό αυτοκίνητο ή λεωφορείο δημόσιας χρήσης, δεν εφαρμόζονται τα οριζόμενα στην απόφαση 1031583/253/ ΠΟΛ.1055 /Α΄0013/01.04.2003.

3. Η παρούσα να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως και θα ισχύσει σε υποθέσεις για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί η οικεία πράξη επιβολής φόρου κατά την ημερομηνία δημοσίευσής.

8. 1066328/16.7.2003 Προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας κατά τη μεταβίβαση με επαχθή αιτία ολόκληρης επιχείρησης, εταιρικών μεριδίων ή μερίδων, ποσοστών συμμετοχής και μετοχών μη εισηγμένων στο Χ.Α.Α.(πολ 1053/2003)

Ι. ΓΕΝΙΚΑ

1. Η επιχείρηση, ως οικονομική οντότητα, είναι ένα σύνολο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων,

που αντιστοιχούν στα διάφορα περιουσιακά στοιχεία της. Έτσι, κατά την πώληση μιας επιχείρησης, τα διάφορα περιουσιακά στοιχεία αυτής πρέπει να αποτιμηθούν, για να βρεθεί η ελάχιστη αξία μεταβίβασης της.

Η πώληση μιας επιχείρησης συντελείται με τη μεταβίβαση των δικαιωμάτων κυριότητας επί των περιουσιακών στοιχείων της, που στις προσωπικές εταιρίες και Ε.Π.Ε. είναι τα εταιρικά μερίδια ή μερίδες, στις ανώνυμες εταιρίες είναι οι μετοχές και στις δε ατομικές επιχειρήσεις, που είναι η πιο απλή μορφή επιχειρηματικής δραστηριότητας, ολόκληρη η επιχείρηση, η οποία συνήθως είναι ένα μέρος από την ατομική περιουσία του φυσικού προσώπου.

2. Με την υπ' αριθ. 1030366/10307/B0012/ΠΟΛ.1053/1.4.2003 Απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, α) ορίζεται νέος τρόπος προσδιορισμού του ελάχιστου ποσού υπεραξίας και της κατώτατης πραγματικής αξίας, προκειμένου για τον υπολογισμό του φόρου από τη μεταβίβαση με επαχθή αιτία, σε τρίτους, ολόκληρης επιχείρησης, εταιρικών μεριδίων ή μερίδων, ποσοστών συμμετοχής και μετοχών μη εισηγμένων στο Χ.Α.Α. και β) καθορίζεται για πρώτη φορά ο τρόπος προσδιορισμού της κατώτατης πραγματικής αξίας (της παρ. 3 του άρθρου 3 του Ν.3091/24.12.2002) προκειμένου να υπολογισθεί ο φόρος από τη μεταβίβαση με επαχθή αιτία (πώληση) σε δικαιούχο συγγενή της Α' ή Β' κατηγορίας του άρθρου 29 του Ν.2961/2001.

Η παραπάνω απόφαση εφαρμόζεται σε μεταβίβαση, κατά περίπτωση, i) ατομικής επιχείρησης, ii) εταιρικών μεριδίων και ποσοστών συμμετοχής σε υπόχρεους της παρ. 4 του άρθρου 2 του ΚΦΕ (Ο.Ε., Ε.Ε., αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, αφανείς ή συμμετοχικές εταιρίες, κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα καθώς και κοινοπραξίες του ΚΒΣ οι οποίες ασχολούνται με οποιαδήποτε άλλη δραστηριότητα, εκτός από αυτή της εκτέλεσης δημοσίων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων γενικώς, ανεξάρτητα αν αυτά αποτελούν έργα πολιτικού μηχανικού, λιμενικά, οδοποιίας, μηχανολογικά, ηλεκτρολογικά κ.λπ.), iii) εταιρικών μεριδίων Ε.Π.Ε. και iv) μετοχών ημεδαπών Α.Ε. μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών.

II. ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗ ΑΤΟΜΙΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ, ΕΤΑΙΡΙΚΩΝ ΜΕΡΙΔΩΝ ΚΑΙ ΠΟΣΟΣΤΩΝ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ ΣΕ ΥΠΟΧΡΕΟΥΣ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΥ 4 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 2 ΤΟΥ ΚΦΕ

A. Προσδιορισμός Υπεραξίας Επιχειρήσεων που δεν τηρούν ή τηρούν Βιβλία Α' ή Β' Κατηγορίας του ΚΒΣ

1. Με το νέο τρόπο υπολογισμού, το ελάχιστο ποσό υπεραξίας, δηλαδή της ωφέλειας από τη μεταβίβαση, προκύπτει ως εξής:

α) προκειμένου για ατομικές επιχειρήσεις, αν από την ελάχιστη αξία μεταβίβασης αφαιρεθεί το κόστος απόκτησης και

β) προκειμένου για εταιρικές μερίδες και ποσοστά συμμετοχής των υπόχρεων της παρ. 4 του άρθρου 2 του ΚΦΕ, αν από την ελάχιστη αξία μεταβίβασης όλων των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης αφαιρεθεί το κόστος απόκτησης της και η τυχόν διαφορά πολλαπλασιασθεί, με το ποσοστό συμμετοχής του μεταβιβάζοντος.

2. Ελάχιστη αξία μεταβίβασης

Είναι το άθροισμα της Αύλης Αξίας και της Καθαρής Θέσης της Επιχείρησης.

2.1. Αύλη Αξία

Η αύλη αξία (όπως αυτή αναφέρεται στην παρ. 2.1 του άρθρου 1 του Κεφαλαίου Α' του πρώτου μέρους της Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών) προκύπτει εάν ο μέσος όρος των καθαρών δηλωθέντων κερδών της τελευταίας πενταετίας πριν από τη μεταβίβαση μειωθεί: α) με την εμπορική αμοιβή και β) με τους τόκους των ιδίων κεφαλαίων και στη συνέχεια η προκύπτουσα διαφορά πολλαπλασιασθεί με το συντελεστή προσαρμογής στην οικεία ράντα και το αποτέλεσμα προσαυξηθεί με το συντελεστή παλαιότητας ανάλογα με τα έτη λειτουργίας της επιχείρησης.

Περαιτέρω, για την εξεύρεση του μέσου όρου των δηλωθέντων κερδών διευκρινίζεται ότι, αν η επιχείρηση είναι νέα με λιγότερα από πέντε (5) έτη λειτουργίας, ο μέσος όρος προκύπτει από την άθροιση των κερδών αυτών των ετών δια του αριθμού τους.

2.2. Καθαρή θέση

Η καθαρή θέση, όπως αυτή αναφέρεται στη παρ. 2.2 του άρθρου 1 του κεφαλαίου Α' του πρώτου μέρους της Απόφασης, προκύπτει, εάν το άθροισμα της αναπόσβεστης αξίας των παγίων, αποθεμάτων και απαιτήσεων μειωθεί με τις υποχρεώσεις της επιχείρησης.

Ειδικότερα, για τον υπολογισμό αυτόν, διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

α) Πάγια

- Προκειμένου για ατομική επιχείρηση λαμβάνεται υπόψη η αναπόσβεστη αξία των παγίων, εκτός από ακίνητα και αυτοκίνητα, τα οποία αποτελούν περιουσιακό στοιχείο του φυσικού προσώπου.

- Προκειμένου για μεταβιβάσεις εταιρικών μερίδων λαμβάνεται υπόψη η αναπόσβεστη αξία όλων των παγίων (και ακινήτων και αυτοκινήτων), τα οποία αποτελούν στην προκειμένη περίπτωση περιουσιακό στοιχείο του νομικού προσώπου, προσαυξημένη με τη θετική διαφορά μεταξύ αντικειμενικής αξίας και τιμής κτήσης των ακινήτων.

Σε περίπτωση που για οποιοδήποτε λόγο δεν έχουν γίνει αποσβέσεις, για τον πιο πάνω υπολογισμό, λαμβάνεται η αξία των βιβλίων μειωμένη με τις αποσβέσεις που θα έπρεπε να είχαν γίνει, γιατί ο υπολογισμός αυτός σκοπό έχει την ανεύρεση της πραγματικής αξίας της επιχείρησης και όχι για άλλους φορολογικούς σκοπούς.

β) Αποθέματα

- Προκειμένου για επιχειρήσεις εμπορίας ή παραγωγής λαμβάνεται υπόψη ποσοστό 10% επί των αγορών των εμπορευσίμων αγαθών του έτους που προηγείται του έτους της μεταβίβασης. Αν η επιχείρηση έχει διενεργήσει απογραφή, τότε λαμβάνονται υπόψη τα αποθέματα της τελευταίας απογραφής πριν από τη μεταβίβαση.

- Προκειμένου για επιχειρήσεις που παρέχουν αποκλειστικά υπηρεσίες δεν υπολογίζεται ποσοστό 10% επί των αναλωσίμων υλικών.

- Προκειμένου για μικτές επιχειρήσεις υπολογίζεται ποσοστό 10% επί των εμπορευσίμων αγαθών του προηγούμενου έτους από τη μεταβίβαση.

γ) Απαιτήσεις

- Προκειμένου για επιχειρήσεις εμπορίας ή παραγωγής αγαθών που διενεργούν χονδρικές και λιανικές ή αποκλειστικά χονδρικές πωλήσεις λαμβάνεται ποσοστό 10% μόνο επί των

χονδρικών πωλήσεων που πραγματοποίησε η επιχείρηση κατά το έτος που προηγείται της μεταβίβασης, δηλαδή επί λιανικών πωλήσεων δεν υπολογίζονται απαιτήσεις.

- Προκειμένου για επιχειρήσεις που παρέχουν αποκλειστικά υπηρεσίες δεν υπολογίζονται απαιτήσεις.

- Προκειμένου για μικτές επιχειρήσεις (παροχή υπηρεσιών και εμπορία ή παραγωγή αγαθών) το ποσοστό 10% υπολογίζεται μόνο επί των χονδρικών πωλήσεων του έτους που προηγείται της μεταβίβασης.

3. Κόστος Απόκτησης

α) Προκειμένου για ατομική επιχείρηση, ως κόστος απόκτησης της λαμβάνεται αυτό που προκύπτει από τα πραγματικά δεδομένα. Σημειώνεται ότι το κόστος αυτό δεν μπορεί να είναι μικρότερο των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ.

β) Προκειμένου για μεταβίβαση εταιρικών μερίδων κ.λπ.:

- Ως κόστος απόκτησης της επιχείρησης της οποίας μεταβιβάζονται μερίδια, που έχουν αποκτηθεί κατά την ίδρυση της, λαμβάνεται το κεφάλαιο, όπως αυτό αναφέρεται στο καταστατικό της. Εάν μέχρι το χρόνο μεταβίβασης των μεριδίων έχουν λάβει χώρα αυξομειώσεις του κεφαλαίου, ως κόστος απόκτησης λαμβάνεται ο μέσος όρος του κεφαλαίου της επιχείρησης των πέντε (5) προηγούμενων χρήσεων πριν από τη μεταβίβαση και σε περίπτωση κατά την οποία έχουν παρέλθει λιγότερες από τις πέντε (5) χρήσεις, ως κόστος απόκτησης λαμβάνεται ο μέσος όρος του κεφαλαίου αυτών των χρήσεων. Για παράδειγμα, εταιρία εμφανίζει στις 31.12 κάθε έτους από τα πέντε (5) τελευταία έτη πριν από τη μεταβίβαση μεριδίων της τα εξής ποσά εταιρικού κεφαλαίου:

31.12.2002	30.000 Ευρώ
31.12.2001	10.000 Ευρώ
31.12.2000	10.000 Ευρώ
31.12.1999	10.000 Ευρώ
31.12.1998	10.000 Ευρώ
Μέσος όρος Εταιρικού Κεφαλαίου	$70.000 : 5 = 14.000$ Ευρώ

το οποίο και θα ληφθεί υπόψη για τον προσδιορισμό του κόστους απόκτησης.

Για τις επιχειρήσεις που μεταβιβάζουν μερίδια που είχαν αποκτήσει από προηγούμενες μεταβιβάσεις ως κόστος απόκτησης, λαμβάνεται η ελάχιστη αξία της επιχείρησης η οποία έχει υπολογισθεί κατά την απόκτηση των μεριδίων με βάση τις διατάξεις της παρούσας ή της υπ' αριθ. 1119720/1980/Α0012/ΠΟΛ.1259/1999 Υπουργικής Απόφασης, που έχει εκδοθεί για τον προσδιορισμό της ελάχιστης αξίας, ανάλογα με το χρόνο απόκτησης τους. Αν όμως τα μεταβιβαζόμενα μερίδια ή μέρος αυτών έχουν αποκτηθεί πριν από το χρόνο έναρξης ισχύος της υπ' αριθ. 1119720/1980/Α0012/ΠΟΛ.1259/1999 ΑΥΟ, ως αξία κτήσης λαμβάνεται αυτή που οριστικοποιήθηκε με οποιονδήποτε τρόπο κατά την εφαρμογή των διατάξεων φορολογίας εισοδήματος ή κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών ή σε περίπτωση μη οριστικοποίησης, η δηλωθείσα αξία.

B. Προσδιορισμός Υπεραξίας Επιχειρήσεων που Τηρούν Βιβλία Γ' Κατηγορίας του ΚΒΣ.

Για τις επιχειρήσεις αυτές εφαρμόζονται ανάλογα όσα αναφέρθηκαν προηγούμενα για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας του ΚΒΣ με τις εξής διαφοροποιήσεις:

α) Στην άυλη αξία της επιχείρησης, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με την παρ.2.1 του άρθρου 1 του κεφαλαίου Α' του πρώτου μέρους της υπ' αριθ. 1030366/10307/Β0012/ΠΟΛ.1053/2003 ΑΥΟ, προστίθεται η λογιστική καθαρή θέση αυτής, η οποία εμφανίζεται στον τελευταίο πριν από τη μεταβίβαση επίσημο ισολογισμό και επίσης η υφιστάμενη διαφορά μεταξύ της αξίας των ακινήτων, όπως αυτή προσδιορίζεται κατά το χρόνο μεταβίβασης στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και της εμφανιζόμενης στα βιβλία αξίας κτήσης αυτών, αν η δεύτερη είναι μικρότερη της πρώτης.

β) Περαιτέρω, για την εξεύρεση του μέσου όρου διευκρινίζεται ότι, αν πρόκειται για εταιρία η οποία έχει προέλθει από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων και πριν από τη μεταβίβαση των μεριδίων της έχει υποβάλει λιγότερες από τρεις (3) δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, για την εξεύρεση του μέσου όρου των εισοδημάτων ή των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης λαμβάνονται υπόψη τα ολικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης όσων ισολογισμών αυτής υπάρχουν, καθώς και τα αποτελέσματα όσων από τους τελευταίους ισολογισμούς των επιχειρήσεων που έχουν μετασχηματισθεί και τηρούσαν βιβλία Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ απαιτούνται, ώστε στο επίπεδο της επιχείρησης να συγκεντρωθούν τρεις (3) ισολογισμοί.

γ) Ως κόστος απόκτησης των μεταβιβαζομένων μεριδίων λαμβάνεται αυτό που έχει καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης, ανεξάρτητα από το χρόνο απόκτησης τους.

Αξία Συμβολαίου κ.λπ.

Αν από το συμβολαιογραφικό έγγραφο ή το ιδιωτικό συμφωνητικό προκύπτει αξία μεταβίβασης (τίμημα) μεγαλύτερη της ελάχιστης αξίας που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις παραπάνω παραγράφους, ως αξία πώλησης λαμβάνεται η συμφωνηθείσα. Από αυτή τη μεγαλύτερη αξία του συμβολαίου ή του συμφωνητικού κ.λπ. στη συνέχεια αφαιρείται το κόστος απόκτησης και προκύπτει το ποσό της υπεραξίας επί του οποίου θα υπολογισθεί ο οφειλόμενος φόρος.

III. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΤΩΤΑΤΗΣ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΗΣ ΑΞΙΑΣ ΜΕΤΑΒΙΒΑΖΟΜΕΝΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ (ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΥΣ ΤΗΣ Α' Ή Β' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 29 ΤΟΥ Ν.2961/2001).

1. Η κατώτατη πραγματική αξία μεταβιβαζομένων επιχειρήσεων, μεριδίων, μερίδων κ.λπ. σε συγγενείς δικαιούχους της Α' ή Β' κατηγορίας του άρθρου 29 του Ν.2961/2001 προσδιορίζεται ως εξής:

- Προκειμένου για ατομικές επιχειρήσεις είναι το άθροισμα της άυλης αξίας και της καθαρής θέσης της επιχείρησης (όπως αυτές προσδιορίζονται πιο πάνω, ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων).

- Προκειμένου για εταιρικές μερίδες και ποσοστά συμμετοχής σε υπόχρεους της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ΚΦΕ είναι το άθροισμα της άυλης αξίας και της καθαρής θέσης της επιχείρησης (όπως αυτές προσδιορίζονται πιο πάνω κατά περίπτωση) το οποίο πολλαπλασιάζεται με το ποσοστό συμμετοχής του μεταβιβάζοντα (πωλητή).

2. Στην κατώτατη πραγματική αξία που προκύπτει, εφαρμόζεται ο συντελεστής 1,2% ή 2,4%, ανάλογα με το βαθμό συγγένειας του πωλητή και επιβάλλεται ο φόρος μεταβίβασης της περίπτωσης αυτής.

3. Περαιτέρω, οι κατηγορίες Α' και Β' συγγένειας του άρθρου 29 του ν.2961/2001 περιλαμβάνουν τα εξής πρόσωπα:

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Α'

Για κληρονομική μερίδα ή κληροδοσία που περιέρχεται σε: α) σύζυγο του κληρονομούμενου, β) κατιόντες πρώτου βαθμού (τέκνα από νόμιμο γάμο, τέκνα χωρίς γάμο έναντι της μητέρας, αναγνωρισθέντα εκούσια ή δικαστικά έναντι του πατέρα, νομιμοποιηθέντα με επιγενόμενο γάμο ή δικαστικά έναντι και των δύο γονέων), γ) ανιόντες εξ αίματος πρώτου βαθμού (γονείς).

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Β'

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

Διευκρινίζεται ότι οι πιο πάνω συγγένειες αποδεικνύονται με τα δικαιολογητικά που απαιτούνται και κατά τη μεταβίβαση αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής.

Αξία Συμβολαίου

Αν από το συμβολαιογραφικό έγγραφο ή το ιδιωτικό συμφωνητικό προκύπτει αξία μεταβίβασης (τίμημα) μεγαλύτερη της ελάχιστης αξίας που προσδιορίζεται σύμφωνα με τα παραπάνω, ως αξία πώλησης λαμβάνεται η συμφωνηθείσα και επί αυτής εφαρμόζονται οι συντελεστές 1,2% ή 2,4%, κατά περίπτωση.

IV. ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗ ΜΕΡΙΔΙΩΝ Ε.Π.Ε.

Για μεταβιβάσεις μεριδίων Ε.Π.Ε., είτε για τον προσδιορισμό της υπεραξίας είτε για τον προσδιορισμό της κατώτατης πραγματικής αξίας προς συγγενείς Α' ή Β' βαθμού, ισχύουν ανάλογα όσα αναφέρθηκαν παραπάνω με τη διαφοροποίηση ότι στις μεταβιβάσεις αυτές από το μέσο όρο των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης δεν αφαιρείται εμπορική αμοιβή. Το ποσό που προκύπτει από το άθροισμα των ιδίων κεφαλαίων της εταιρίας, της άυλης αξίας αυτής και της υφιστάμενης διαφοράς μεταξύ της αξίας των ακινήτων της εταιρίας, όπως αυτή προσδιορίζεται κατά το χρόνο μεταβίβασης στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και της εμφανιζόμενης στα βιβλία αξίας κτήσης αυτών, διαιρούμενο δια του αριθμού των υφισταμένων κατά το χρόνο μεταβίβασης μεριδίων, αντιπροσωπεύει την ελάχιστη πραγματική αξία του κάθε μεριδίου, η οποία πολλαπλασιαζόμενη στη συνέχεια με τον αριθμό των μεταβιβαζόμενων μεριδίων, αποτελεί την ελάχιστη αξία των τελευταίων.

V. ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗ ΜΕΤΟΧΩΝ ΜΗ ΕΙΣΗΓΜΕΝΩΝ ΣΤΟ Χ.Α.Α.

Για μεταβιβάσεις, είτε προς τρίτους είτε σε συγγενείς Α' ή Β' βαθμού, μετοχών ημεδαπών ανωνύμων εταιριών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών με τη νέα απόφαση παραμένει βασικά ο τρόπος προσδιορισμού της κατώτατης πραγματικής αξίας αυτών, όπως ίσχυε με την υπ' αριθ. 1112719/11072/Β0012/ΠΟΛ.1233/2.12.1999 ΑΥΟ, με τη διαφοροποίηση ότι στα αναπροσαρμοσμένα με το συντελεστή απόδοσης ίδια κεφάλαια της Α.Ε. προστίθεται και η υφιστάμενη διαφορά μεταξύ της αξίας των ακινήτων της εταιρίας, όπως αυτή προσδιορίζεται κατά το χρόνο της μεταβίβασης στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και της εμφανιζόμενης στα βιβλία αξία κτήσης αυτών, αν η δεύτερη είναι μικρότερη της πρώτης. Το ποσό που προκύπτει σύμφωνα με τα πιο πάνω, διαιρούμενο δια του αριθμού των υφισταμένων κατά το χρόνο μεταβίβασης μετοχών, αντιπροσωπεύει την ελάχιστη πραγματική αξία της κάθε μετοχής, η οποία πολλαπλασιαζόμενη στη συνέχεια με τον αριθμό των μεταβιβαζόμενων μετοχών αποτελεί την κατώτατη πραγματική αξία των τελευταίων.

Σημειώνεται, ότι αν η μεταβίβαση των μετοχών λαμβάνει χώρα κατά τη διάρκεια της πρώτης χρήσης της ανώνυμης εταιρίας και κατά συνέπεια δεν υφίσταται ισολογισμός, ως «Ιδια Κεφάλαια» θα λαμβάνονται τα υφιστάμενα κατά την προηγούμενη από τη μεταβίβαση ημέρα και τα οποία πρέπει να προκύπτουν από το Ισοζύγιο των λογαριασμών του Γενικού Καθολικού της ημέρας αυτής (υπ' αριθ. 1052381/10699/Β0012/2000, 1091126/10735/Β0012/2000 έγγραφά μας). Τα ίδια ισχύουν και όταν οι μετοχές μεταβιβάζονται μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου αλλά πριν από τη δημοσίευση του ισολογισμού. Στην περίπτωση όμως αυτή, παρά το γεγονός ότι ο ισολογισμός που έχει συνταχθεί δεν είναι επίσημος, αυτός θα λαμβάνεται υπόψη εφόσον έχει ελεγχθεί από ορκωτό λογιστή και τέλος, έχει εκδοθεί το σχετικό ΤΑΠΕΤ (υπ' αριθ. 1006412/10044/Β0012/2002 έγγραφό μας). Επίσης, διευκρινίζεται ότι ως ολικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης λαμβάνονται αυτά των δημοσιευθέντων πέντε (5) τελευταίων ισολογισμών, ανεξάρτητα αν οι χρήσεις αυτές έχουν περαιωθεί με τακτικό έλεγχο από τον οποίο προέκυψαν διαφορές φορολογικού ελέγχου (υπ' αριθ. 1053803/10466/Β0012/2001 και 1027615/10283/Β0012/2003 έγγραφά μας). Κατά τα λοιπά εξακολουθούν να ισχύουν όσα αναφέρονται στην υπ' αριθ. 1030026/10403/ Β0012/ ΠΟΛ.1108/22.3.2000 εγκύκλιό μας.

Τα αναφερόμενα πιο πάνω για τη μεταβίβαση μετοχών μη εισηγμένων στο Χ.Α.Α. ή εταιρικών μεριδίων εταιρίας περιορισμένης ευθύνης έχουν εφαρμογή και όταν η εταιρία βρίσκεται σε αδράνεια.

Για την καλύτερη κατανόηση όλων όσων αναφέρθηκαν πιο πάνω, σας παραθέτουμε τα ακόλουθα παραδείγματα, λαμβάνοντας υπόψη, ότι σύμφωνα με την υπ' αριθ. 1023535/508/Α0012/2003 διαταγή μας, από 1 Ιανουαρίου 2003 η εμπορική αμοιβή ανέρχεται σε 9.300 ευρώ, το επιτόκιο των εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου ετήσιας διάρκειας είναι 2,69%, με αντίστοιχο συντελεστή προσαρμογής από την οικεία ράντα 4,6.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1ο (Μεταβίβαση ατομικής επιχείρησης)

Ατομική επιχείρηση εμπορίας αγαθών με αποκλειστικά λιανικές πωλήσεις τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας. Λειτουργεί εννέα (9) έτη επί ιδιόκτητου καταστήματος, ενώ η αναπόσβεστη αξία του λοιπού πάγιου εξοπλισμού της ανέρχεται στις 31.12.2002 σε δύο χιλιάδες (2.000) ευρώ. Η επιχείρηση αυτή μεταβιβάζεται στις 27.4.2003 αντί συμφωνηθέντος τιμήματος είκοσι χιλιάδων (20.000) ευρώ και έχει καθαρά κέρδη στις 5 προηγούμενες χρήσεις ως κατωτέρω.

Α. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ

Ι. ΑΥΛΗ ΑΞΙΑ

Καθαρά κέρδη 2002: 22.000

χρήσεων	2001: 14.000
	2000: 13.000
	1999: 11.000
	1998: <u>10.000</u>
Μέσος όρος αυτών	$70.000 : 5 = 14.000,00$

Μείον

α) Εμπορική αμοιβή	9.300,00	
β) Τόκοι ιδίων κεφαλαίων		
(3.000 x 2,69%) =	<u>80,70</u>	<u>(9.380,70)</u>
Υπόλοιπο		4.619,30.
Αναπροσαρμογή με την εφαρμογή της ράντας		
(4.619,30 x 4,6)=		21.248,78
Πλέον		
Προσαύξηση με τα έτη λειτουργίας		
(21.248,78 x 20%) =		<u>4.249,75</u>
- Αθροισμα (άυλη αξία)		25.498,53

II. ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ

Επειδή διενεργεί μόνο λιανικές πωλήσεις, δεν υπάρχουν απαιτήσεις, ενώ το απόθεμα εμπορευσίμων με τις υποχρεώσεις αλληλοσυμψηφίζονται. Κατά συνέπεια, η καθαρή θέση της ανέρχεται σε δύο χιλιάδες (2.000) ευρώ που είναι η ανάποσβεστη αξία των παγίων.

III. ΕΛΑΧΙΣΤΗ ΑΞΙΑ

Αυλη αξία + καθαρή θέση

$$(25.498,53 + 2.000) = 27.498,53$$

Μείον

Κόστος απόκτησης (3.000,00)

- Υπεραξία επιχείρησης 24.498,53

- Οφειλόμενος φόρος

$$(24.498,53 \times 20\%) = 4.899,70$$

B. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΤΩΤΑΤΗΣ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΗΣ ΑΞΙΑΣ

Εάν η επιχείρηση είχε μεταβιβασθεί σε συγγενή Β' βαθμού, τότε ο οφειλόμενος φόρος θα ήταν:

(Άυλη αξία + καθαρή θέση = κατώτατη πραγματική αξία)

25.498,5 + 27.498,53
2.000 =

27.498,53 x 659,96
2,4%=

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2ο

Αν υποθέσουμε ότι η ίδια επιχείρηση αποκτήθηκε έναντι 8.000 ευρώ, λειτουργεί επί 3 έτη και έχει καθαρά κέρδη όπως πιο κάτω.

A. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ

I. ΑΥΛΗ ΑΞΙΑ

Καθαρά κέρδη χρήσεων	2002: 10.000		
	2001: 9.000		
	2000: <u>8.500</u>		
Μέσος όρος αυτών	27.500 :	= 9.166,00	
	3		

Μείον

α) Εμπορική αμοιβή	9.300		
β) Τόκοι ιδίων κεφαλαίων			
(3.000X2,69%)	<u>80,70</u>	<u>(9.380,70)</u>	
		<u>ευρώ</u>	
		-214,70	
Αρα άυλη αξία	0		

II. Καθαρή θέση

Η καθαρή θέση ανέρχεται σε δύο χιλιάδες (2.000) ευρώ που είναι η αναπόσβεστη αξία των παγίων.

III. Ελάχιστη αξία ή Κατώτατη πραγματική αξία

Άυλη αξία + καθαρή
θέση

(0 +2000) ευρώ	2.000
Μείον	
Κόστος Απόκτησης	<u>8.000</u>
Υπεραξία	0

Επειδή από το ιδιωτικό συμφωνητικό κλπ. προκύπτει αξία μεταβίβασης (τίμημα) μεγαλύτερη από την ελάχιστη αξία ή την κατώτατη πραγματική αξία ο φόρος υπολογίζεται αντίστοιχα όπως πιο κάτω:

α) Συμφωνηθέν τίμημα - Κόστος απόκτησης	= Υπεραξία
20.000 - 8.000	= 12.000 x 20% = 2.400 ευρώ
β) οφειλόμενος φόρος μεταβίβασης σε συγγενείς α' βαθμού	20.000 x 1,2% = 240 ευρώ

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 3ο
(Μεταβίβαση μεριδίων υπόχρεων παρ. 4 άρθρο 2 ΚΦΕ, Ο.Ε., Ε.Ε. κ.λπ.)

Ομόρρυθμη εταιρία με αντικείμενο εργασιών την εμπορία αγαθών τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας του ΚΦΕ και μετέχουν σε αυτήν τρεις (3) εταίροι με τα ίδια ποσοστά συμμετοχής. Η εταιρία λειτουργεί εννέα (9) έτη σε ιδιόκτητο κατάστημα, η αξία του οποίου, όπως αυτή εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία της είναι 100.000 ευρώ, ενώ η αντικειμενική του αξία ανέρχεται σε 150.000 ευρώ. Η λογιστική καθαρή θέση της εταιρίας που εμφανίζεται στον ισολογισμό της 31.12.2002 είναι 30.000 ευρώ (30 μερίδια, 1.000 ευρώ έκαστο). Στις 27.5.2003 ο εταίρος «Α» μεταβιβάζει στον εταίρο «Β» το μερίδιο του αντί συμφωνηθέντος τιμήματος 20.000 ευρώ.

A. Οφειλόμενος Φόρος Υπεραξίας
I. Αύλη Αξία

Ολικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης χρήσεων

2002 : 70.000

2001 : 35.000

2000 : 30.000

1999 : 20.000

1998 : 15.000

- Μέσος όρος 170.000 : 5 = 34.000

Μείον

α) Εμπορική αμοιβή	$(9.300 \times 2) = 18.600$ □	
β) Τόκοι ιδίων κεφαλαίων		
$(30.000 \times 2,69\%)$	= <u>807</u>	<u>(19.407,00)</u>
Υπόλοιπο		14.593,00
Αναπροσαρμογή με την εφαρμογή της ράντας $(14.593 \times 4,6) =$		67.127,80

Πλέον

Προσαύξηση με τα έτη λειτουργίας		
$(67.127,80 \times 20\%)$	=	<u>13.425,56</u>
Αθροισμα (άυλη αξία)		80.553,36
II. ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ		
Ισολογισμός 31.12.2002	:	30.000,00
III. ΥΠΕΡΤΙΜΗΜΑ ΑΚΙΝΗΤΟΥ		
Διαφορά αξίας βιβλίων και αντι- κειμενικής (150.000 - 100.000) =		50.000,00
IV. ΕΛΑΧΙΣΤΗ ΑΞΙΑ		
Αυλη αξία + Καθαρή θέση + υπερτίμημα		
$(80.553,36 + 30.000 +50.000) =$		160.553,36
Μείον		
Κόστος απόκτησης (εταιρικό κεφάλαιο)		<u>(30.000,00)</u>
- Υπεραξία εταιρίας		130.553,36

- Υπεραξία μεταβιβαζόμενου μεριδίου		
130.553,36 x 33,3% =		43.474,26
- Οφειλόμενος φόρος		8.694,85

Β. Οφειλόμενος Φόρος Μεταβίβαση Σε Συγγενείς Β' Βαθμού

Αν ο «Β» είναι συγγενής β' βαθμού με τον «Α», τότε ο οφειλόμενος φόρος είναι: $130.553,36 \times 33,3\% = 53.464,26 \times 2,4\% = 1.283,14$

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 4ο (Μεταβίβαση μεριδίων Ε.Π.Ε.)

Αν στο προηγούμενο παράδειγμα η εταιρία είχε τη νομική μορφή της ΕΠΕ, τότε με το νέο τρόπο υπολογισμού της υπεραξίας, θα προέκυπταν τα ακόλουθα:

Α. Οφειλόμενος Φόρος Υπεραξίας

Αύλη Αξία

Μέσος όρος ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης:	34.000,00	
Μείον τόκοι ιδίων κεφαλαίων:	<u>807,00</u>	
Υπόλοιπο:	33.193,00	
Αναπροσαρμογή με την εφαρμογή της ράντας (33.193 x 4,6) :	152.687,80	
Πλέον		
Προσαύξηση με βάση τα έτη λειτουργίας (152.687,8 x 20%):	<u>30.537,56</u>	
Ήθροισμα (άυλη αξία) :	<u>183.225.36</u>	(1)
Ιδια Κεφάλαια		
Ισολογισμός 31.12.2002	30.000,00	(2)
Διαφορά Αξίας Βιβλίων και Αντικειμενική		
(150.000 - 100.000)=	<u>50.000,00</u>	(3)
Ελάχιστη Αξία		
(1) + (2) + (3)	<u>263.225.36</u>	

(Ελάχιστη αξία κάθε μεριδίου: $\frac{263.225,36}{33} = 8.774,18$)

Ελάχιστη αξία μεταβιβαζομένων μεριδίων (8.774,18 x 10):	87.741,80
(μεγαλύτερη του συμφωνηθέντος τιμήματος των 20.000 ευρώ)	
Μείον κόστος απόκτησης:	<u>10.000,00</u>
Υπεραξία:	<u>77.741,80</u>
Οφειλόμενος φόρος (77.741,80 x 20%) =	15.548,36

Β. ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟΣ ΦΟΡΟΣ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ

ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ Β' ΒΑΘΜΟΥ

87.741,80 x 2,4% =	2.105,80
--------------------	----------

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 5°

(Μεταβίβαση μετοχών μη εισηγμένων στο Χ.Α.Α.)

Ανώνυμη εταιρία με μετοχές ΜΗ εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, η οποία ιδρύθηκε το έτος 1985, έχει στην κυριότητα της ένα ακίνητο, το οποίο εμφανίζεται στα βιβλία της με αξία κτήσης 100.000 ευρώ, ενώ η αντικειμενική του αξία ανέρχεται στο ποσό των 150.000 ευρώ.

Στις 28.4.2003 ένας από τους μετόχους της ως άνω εταιρίας συμφώνησε να μεταβιβάσει 540 μετοχές της εταιρίας αυτής έναντι 64.800 ευρώ. Τα ίδια κεφάλαια της υπόψη εταιρίας, όπως αυτά εμφανίζονται στον τελευταίο πριν από τη μεταβίβαση επίσημο ισολογισμό της ανέρχονται σε 270.000 ευρώ (2.700 μετοχές ονομαστικής αξίας 100 ευρώ έκαστη). Επισημαίνεται ότι καμία μεταβολή δεν πραγματοποιήθηκε στα ίδια αυτά κεφάλαια μέχρι το χρόνο της μεταβίβασης. Από τους πέντε (5) τελευταίους ισολογισμούς που έχει δημοσιεύσει η πιο πάνω ανώνυμη εταιρία πριν από την υποβολή της δήλωσης, προκύπτουν τα εξής δεδομένα:

Ισολογισμοί	Ολικά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης	Ίδια Κεφάλαια
31.12.2002	410.000	270.000
31.12.2001	380.000	200.000
31.12.2000	300.000	180.000

31.12.1999	250.000	180.000
31.12.1998	150.000	120.000
Αθροισμα	1.490.000	950.000
Μέσος Ορος	298.000	190.000

Με βάση τα πιο πάνω δεδομένα και σύμφωνα με όσα ορίζονται στην υπ' αριθ. 1030366/10307/Β0012/ΠΟΛ.1053/1.4.2003 ΑΥΟ, η πραγματική αξία κάθε μετοχής εξευρίσκεται ως εξής:

$$\begin{array}{r} \text{Απόδοση ιδίων} \\ \text{κεφαλαίων :} \end{array} \quad \frac{298.000}{190.000} = 1,5684$$

Πραγματική αξία κάθε μετοχής :

Ίδια κεφάλαια μετά την αναπροσαρμογή + Διαφορά αξίας βιβλίων και αντικειμενικής =

Αριθμός υφισταμένων μετοχών

$\frac{270.000 + (270.000 \times 1,5684) + 50.000}{50.000} =$	<u>743.468</u>	=
2.700	2.700	275,36

Πραγματική αξία μεταβιβαζομένων μετοχών = $275,36 \times 540 = 148.694,4$

Για μεταβιβάσεις σε τρίτους:

Οφειλόμενος φόρος = $148.694,4 \times 5\% = 7.434,72$

Για μεταβιβάσεις σε συγγενείς Β' Βαθμού:

Οφειλόμενος φόρος = $148.694,4 \times 2,4\% = 3.568,67$

VI. Τέλος, για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή της υπ' αριθ.

1030366/10307/Β0012/ΠΟΛ.1053/1.4.2003 υπουργικής απόφασης, σας παρέχουμε τις ακόλουθες διευκρινίσεις:

α) Ο νέος τρόπος υπολογισμού της υπεραξίας και της πραγματικής αξίας πώλησης μετοχών εφαρμόζεται από τη δημοσίευση της πιο πάνω απόφασης στο ΦΕΚ 477/Β/21 Απριλίου 2003 και καταργεί τις υπ' αριθ. 1119720/1980/Α0012/ΠΟΛ.1259/22.12.1999 και 1112719/11072/Β0012/ΠΟΛ.1233/2.12.1999 υπουργικές αποφάσεις.

β) Ο προσδιορισμός της κατώτατης πραγματικής αξίας για μεταβίβαση σε συγγενείς εφαρμόζεται από τη δημοσίευση του Ν.3091/24.12.2002 (ΦΕΚ 330/Α').

Για όσες μεταβιβάσεις πραγματοποιήθηκαν από 21.4.2003 μέχρι και σήμερα και δεν έχουν εφαρμοσθεί οι διατάξεις του πρώτου μέρους της Υπουργικής αυτής απόφασης, καθώς και όσες πραγματοποιήθηκαν σε δικαιούχους συγγενείς από 24.12.2002 μέχρι και σήμερα και δεν έχουν εφαρμοσθεί οι διατάξεις του Δεύτερου μέρους της Υπουργικής αυτής απόφασης, υποβάλλονται Τροποποιητικές δηλώσεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 13 του ΚΦΕ σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές.

Αν προκύψει πιστωτικό υπόλοιπο επιστρέφεται από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ με ΑΦΕΚ, εάν το υπόλοιπο είναι χρεωστικό, η διαφορά του φόρου καταβάλλεται εφάπαξ χωρίς προσαυξήσεις και πρόστιμα εφόσον η δήλωση αυτή θα υποβληθεί μέχρι 1 Σεπτεμβρίου 2003.

VII. Για την απόδοση του οφειλόμενου φόρου σε όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις, θα υποβάλλεται δήλωση σύμφωνα με τα συνημμένα τρία (3) υποδείγματα (μεταβίβασης μετοχών, μεταβίβασης μεριδίων ΕΠΕ και λοιπών περιπτώσεων). Η ΔΟΥ στην οποία επιδίδεται η δήλωση θα πρέπει να ελέγχει κατά την παραλαβή της την ορθή εφαρμογή των αναφερομένων στην υπ' αριθ. 1030366/10307/Β0012/ΠΟΛ.1053/2003 υπουργική απόφαση, ούτως ώστε να αποδίδεται ο οφειλόμενος με βάση την απόφαση αυτή φόρος (ή με βάση το συμφωνηθέν αντάλλαγμα αν είναι μεγαλύτερο) και να εξασφαλίζεται όσο το δυνατόν καλύτερα η αναγραφή στο καταρτιζόμενο συμβολαιογραφικό ή ιδιωτικό έγγραφο μεταβίβασης των μετοχών το πράγματι οφειλόμενο ποσό φόρου 5% ή 2,4% ή 1,2%, κατά περίπτωση. Τα ίδια ισχύουν και για τις δηλώσεις μεταβίβασης εταιρικών μεριδίων ΕΠΕ, εταιρικών μεριδίων κ.λπ. Περαιτέρω, για τον τακτικό έλεγχο των υπόψη δηλώσεων, σας γνωρίζουμε ότι αρμόδιες είναι οι ελεγκτικές αρχές που έχουν καθοριστεί με την υπ' αριθ. 1017350/5552/ΔΕ-Β/15.2.2001 ΑΥΟ (1094174/10843 πε/Β0012/4.3.2003 έγγραφό μας).

9.1052699/30.5.2003 Διευκρινίσεις για την επιβολή φόρου υπεραξίας σε ορισμένες περιπτώσεις

1. Πεδίο εφαρμογής των παραπάνω διατάξεων αποτελεί κατ' αρχήν η μεταβίβαση ολόκληρης επιχείρησης με τα άυλα στοιχεία αυτής ή εταιρικής μερίδας ή μεριδίου που γίνεται με αντάλλαγμα, γιατί μόνο στις μεταβιβάσεις αυτού του είδους, από επαχθή αιτία, είναι δυνατό να προκύψει περιουσιακή επαύξηση - κέρδος ή ωφέλεια για τον μεταβιβάζοντα.

2. Ο φόρος υπεραξίας υπολογίζεται σε περίπτωση διακοπής των εργασιών επιχείρησης (ατομικής ή εταιρίας) και έναρξης στον ίδιο χώρο με το ίδιο αντικείμενο εργασιών άλλης επιχείρησης (ατομικής ή εταιρίας) μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα έξι (6) μηνών.

Ειδικότερα όμως για την επιβολή του φόρου υπεραξίας διευκρινίζονται:

α) Όταν στον χώρο που λειτουργούσε ατομική επιχείρηση ιδρύεται και λειτουργεί εταιρία, στην οποία μετέχει και ο φορέας της ατομικής επιχείρησης, από το συνολικό ποσό της υπεραξίας που προκύπτει με βάση τα δεδομένα της ατομικής επιχείρησης δεν λαμβάνεται υπόψη το ποσό που αντιστοιχεί στο ποσοστό συμμετοχής του φορέα της ατομικής επιχείρησης στην εταιρία που συστήθηκε,

β) Σε περίπτωση λύσης εταιρίας και άσκησης στον ίδιο χώρο ατομικής επιχείρησης από μέλος αυτής δεν υπολογίζεται υπεραξία μόνο για το ποσοστό της συμμετοχής του μέλους αυτού στη λυθείσα εταιρία.

γ) Δεν τίθεται θέμα εφαρμογής υπεραξίας στην περίπτωση διακοπής ατομικής επιχείρησης και ίδρυσης στη θέση αυτής μονοπρόσωπης Ε.Π.Ε. από το ίδιο πρόσωπο.

δ) Κατά τη σύσταση ομόρρυθμης εταιρίας δεν οφείλεται φόρος δωρεάς για τον εισφέροντα την ατομική του επιχείρηση στο κεφάλαιο αυτής, εφόσον η εισφορά αυτή δεν υπερβαίνει την αξία του ποσοστού συμμετοχής του εισφέροντος στην υπό σύσταση ομόρρυθμη εταιρία. Σε κάθε άλλη περίπτωση, η απόκτηση ποσοστού μεγαλύτερου από την εισφερόμενη αξία, αποτελεί δωρεά και οφείλεται φόρος.

3. Τέλος, στις πιο πάνω αναφερόμενες περιπτώσεις διάλυσης ατομικών επιχειρήσεων ή εταιρειών και λειτουργίας στην ίδια διεύθυνση με το ίδιο αντικείμενο επιχειρήσεων υπό νέα μορφή έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των με αριθ. 1030366/10307/Β0012/ΠΟΛ.1053/1.4.2003 και 1031583/253/Α0013/ΠΟΛ.1055/1.4.2003 αποφάσεων, όσον αφορά στον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζομένων ή κληρονομαίων - δωρουμένων μερίδων ή μεριδίων αντίστοιχα, προκειμένου να επιβληθεί ο οικείος φόρος 1,2% και 2,4%, κατά τη μεταβίβαση αυτών με επαχθή αιτία σε συγγενείς Α' και Β' κατηγορίας ή ο οικείος φόρος κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής κατά τη μεταβίβαση αυτών με κάποια από τις αιτίες αυτές.

4. Κάθε άλλη οδηγία με αντίθετο περιεχόμενο καταργείται από την έκδοση της παρούσας.

10.1053/01.04.03 Προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας κατά τη μεταβίβαση με επαχθή αιτία ολόκληρης επιχείρησης, εταιρικών μεριδίων ή μερίδων, ποσοστών συμμετοχής, καθώς και μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών.

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Έχοντας υπόψη:

α) Τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994-ΦΕΚ 151 Α').

β) Τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Ε.

γ) Τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 και του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Ε., όπως αυτές προστέθηκαν με τις παραγράφους 3 και 4, αντίστοιχα, του άρθρου 3 του ν. 3091/24.12.2002 (ΦΕΚ 330Α').

δ) Τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 3 του ν. 3091/2002.

ε) Τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 29 του ν. 2961/2001 (ΦΕΚ 266Α'), όπως ισχύει.

στ) Τις διατάξεις της 1100383/1330/Α0006/31.10.2001 (ΦΕΚ 1485Β') κοινής απόφασης του Πρωθυπουργού και του Υπουργού Οικονομικών με την οποία καθορίστηκαν οι αρμοδιότητες των Υφυπουργών Οικονομικών. ζ) Ότι με την παρούσα απόφαση δεν προκαλείται δαπάνη σε βάρος του κρατικού προϋπολογισμού.

ΑΠΟΦΑΣΙΖΟΥΜΕ

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α'

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ ΠΟΣΟΥ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ (ΩΦΕΛΕΙΑΣ)

Άρθρο 1

Μεταβίβαση Ατομικής Επιχείρησης

1. Το ελάχιστο ποσό υπεραξίας από τη μεταβίβαση επιχείρησης προκύπτει, αν από την ελάχιστη αξία μεταβίβασης αφαιρεθεί το κόστος απόκτησης, όπως τα ποσά αυτά προσδιορίζονται σύμφωνα με τις πιο κάτω παραγράφους 2, 3, 4 και 5.

2. Ελάχιστη αξία μεταβίβασης

Η ελάχιστη αξία μεταβίβασης είναι το άθροισμα της άυλης αξίας και της καθαρής θέσης της επιχείρησης, όπως αυτές ορίζονται παρακάτω. 2.1 Άυλη Αξία α) Προσδιορίζεται ο μέσος όρος των εισοδημάτων των τελευταίων ετών, ως εξής:

- Όταν δεν τηρούνται βιβλία ή τηρούνται βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., λαμβάνεται ο μέσος όρος των κατά δήλωση εισοδημάτων κάθε πηγής των πέντε (5) τελευταίων ετών πριν από τη μεταβίβαση, που αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητα της.

- Αν τηρούνται βιβλία Γ κατηγορίας του Κ.Β.Σ., λαμβάνεται ο μέσος όρος των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης των πέντε (5) τελευταίων ετών πριν από τη μεταβίβαση, όπως αυτά προκύπτουν από τους οικείους ισολογισμούς.

- Εάν τα έτη λειτουργίας της επιχείρησης είναι λιγότερα από πέντε (5) λαμβάνονται υπόψη αυτά τα έτη.

β) Από το μέσο όρο των εισοδημάτων, που προσδιορίζονται όπως πιο πάνω, αφαιρούνται:

αα) Η ετήσια αμοιβή η οποία προβλέπεται από τη συλλογική σύμβαση εργασίας των εμποροϋπαλλήλων, που ισχύει κατά την 1 η Ιανουαρίου κάθε έτους, για

υπάλληλο με πέντε (5) χρόνια υπηρεσία, χωρίς προσαυξήσεις επιδομάτων πολυετίας και οικογενειακών βαρών, στρογγυλοποιούμενη στην πλησιέστερη εκατοντάδα. Προκειμένου για επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες, η αμοιβή αυτή προσαυξάνεται κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό(30%).

ββ) Οι τόκοι των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης, οι οποίοι υπολογίζονται με βάση το μέσο όρο του επιτοκίου των έντοκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου ετήσιας διάρκειας, που εκδόθηκαν το Δεκέμβριο του έτους που προηγείται της μεταβίβασης.

γγ) Το ποσό που προκύπτει μετά την αφαίρεση των ποσών των παραπάνω περιπτώσεων αα' και ββ' (R) αναπροσαρμόζεται με την εφαρμογή της σταθερής ληξιπρόθεσμης ράντας $\alpha = R \times 1$ -μη, όπου:

i

- α, το ποσό που προκύπτει μετά την αναπροσαρμογή και αποτελεί την άυλη αξία της επιχείρησης.

- R, το ποσό που αναπροσαρμόζεται και αναφέρεται στο υπερκέρδος της επιχείρησης,
- n, το πενταετές μελλοντικό χρονικό διάστημα για το οποίο προσδοκάται το υπερκέρδος.
- $U_n = 1$

$(1+i)^n$, η παρούσα αξία του κεφαλαίου, η αξία του οποίου μετά από το πιο πάνω μελλοντικό διάστημα (n) είναι ένα λεπτό του ευρώ.

- i, το επιτόκιο των έντοκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου ετήσιας διάρκειας.

δ) Το αποτέλεσμα που προκύπτει μετά την παραπάνω αναπροσαρμογή προσαυξάνεται με τους ακόλουθους ποσοστιαίους συντελεστές, ανάλογα με τα έτη λειτουργίας της επιχείρησης:

Έτη λειτουργίας	Συντελεστές
Πάνω από 3 μέχρι 5	10%
Πάνω από 5 μέχρι 10	20%
Πάνω από 10 μέχρι 15	30%
Πάνω από 15	40%

Προκειμένου για επιχειρήσεις που δεν είναι υπόχρεες σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων ή τηρούν βιβλία Α' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., οι πιο πάνω συντελεστές περιορίζονται κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%).

- ε) Το ποσό που προκύπτει από τα ανωτέρω είναι η ελάχιστη αύλη αξία της επιχείρησης.

2.2 Καθαρή θέση

- α) Με βιβλία Α' - Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

Η κατώτατη πραγματική αξία από τη μεταβίβαση ολόκληρης επιχείρησης, από επαχθή αιτία, προκύπτει αν η αύλη αξία, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 1 του κεφαλαίου Α' του πρώτου μέρους, μειωθεί με τις υποχρεώσεις, που υπολογίζονται σε ποσοστό 10% επί των αγορών που πραγματοποίησε η επιχείρηση κατά τη χρήση που προηγείται της μεταβίβασης και προσαυξηθεί με τα ακόλουθα ποσά:

- 1) Πάγια

Η αναπόσβεστη αξία των παγίων εκτός ακινήτων και αυτοκινήτων.

2) Αποθέματα

Ως απόθεμα εμπορεύσιμων αγαθών λογίζεται ποσοστό 10% επί των αγορών της χρήσης που προηγείται της μεταβίβασης.

3) Απαιτήσεις

Ως απαίτηση λογίζεται ποσοστό 10% επί των πωλήσεων που πραγματοποίησε η επιχείρηση κατά τη χρήση που προηγείται της μεταβίβασης.

β) Με βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

Στην άυλη αξία της επιχείρησης, προστίθεται η λογιστική καθαρή θέση αυτής, η οποία εμφανίζεται στον τελευταίο πριν από τη μεταβίβαση επίσημο ισολογισμό και η υφιστάμενη διαφορά μεταξύ της αξίας των ακινήτων, όπως αυτή προσδιορίζεται κατά το χρόνο μεταβίβασης στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και της εμφανιζόμενης στα βιβλία αξίας κτήσης αυτών, αν η δεύτερη είναι μικρότερη της πρώτης.

3. Κόστος απόκτησης

Ως κόστος απόκτησης της ατομικής επιχείρησης λαμβάνεται το κόστος απόκτησης της από τον μεταβιβάζοντα, το οποίο δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να είναι κατώτερο των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ.

4. Αν από το συμβολαιογραφικό έγγραφο ή το ιδιωτικό συμφωνητικό προκύπτει αξία μεταβίβασης (τίμημα) μεγαλύτερη της ελάχιστης αξίας που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις παραπάνω παραγράφους, ως αξία πώλησης λαμβάνεται η συμφωνηθείσα.

”Άρθρο 2”

Μεταβίβαση εταιρικών μερίδων και ποσοστών συμμετοχής υπόχρεων της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε.

1. Το ελάχιστο ποσό της υπεραξίας από τη μεταβίβαση των εταιρικών μερίδων και ποσοστών συμμετοχής, εξευρίσκεται, εάν από την ελάχιστη αξία μεταβίβασης όλων των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης αφαιρεθεί το κόστος απόκτησης της, και η τυχόν διαφορά πολλαπλασιασθεί με το ποσοστό συμμετοχής του μεταβιβάζοντος.

2. Ελάχιστη αξία μεταβίβασης

Η ελάχιστη αξία μεταβίβασης είναι το άθροισμα της άυλης αξίας και της καθαρής θέσης, όπως ορίζονται στις παραγράφους 2.1 και 2.2 του άρθρου 1 του κεφαλαίου Α' του πρώτου μέρους της παρούσας και επιπλέον προστεθούν: α) για επιχειρήσεις με βιβλία Α' - Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., η αναπόσβεστη αξία των ακινήτων, αυτοκινήτων και η θετική διαφορά μεταξύ αντικειμενικής αξίας και τιμής κτήσης των ακινήτων, β) για επιχειρήσεις με βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., η υφιστάμενη διαφορά μεταξύ της αξίας των ακινήτων της επιχείρησης, όπως αυτή προσδιορίζεται κατά το χρόνο μεταβίβασης στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και της εμφανιζόμενης στα βιβλία αξίας κτήσης αυτών, αν η δεύτερη είναι μικρότερη της πρώτης.

Όταν η επιχείρηση της οποίας μεταβιβάζονται μερίδια έχει προέλθει από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων και πριν από τη μεταβίβαση των μεριδίων της έχει υποβάλει

λιγότερες από τρεις (3) δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, για την εξεύρεση του μέσου όρου των εισοδημάτων ή των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης έχει ανάλογη εφαρμογή η παράγραφος 3 του κεφαλαίου Β' του πρώτου μέρους της παρούσας.

Ειδικά για τον υπολογισμό της ετήσιας αμοιβής, λαμβάνονται υπόψη τα ακόλουθα:

α) Προκειμένου για μεταβίβαση εταιρικού μεριδίου ομόρρυθμης εταιρίας και μεριδίων των λοιπών υπόχρεων, εκτός της ετερόρρυθμης εταιρίας, η ετήσια αμοιβή που ισχύει, κατά περίπτωση, υπολογίζεται στο διπλάσιο.

β) Προκειμένου για μεταβίβαση εταιρικού μεριδίου ετερόρρυθμης εταιρίας, η ετήσια αμοιβή που ισχύει, κατά περίπτωση, υπολογίζεται στο διπλάσιο, επί του ποσοστού συμμετοχής των ομόρρυθμων εταίρων. Στην περίπτωση αυτή το ποσό που αφαιρείται δεν μπορεί να είναι μικρότερο από την ισχύουσα ετήσια αμοιβή του εμποροϋπαλλήλου.

3. Κόστος απόκτησης

- Ως κόστος απόκτησης της επιχείρησης της οποίας μεταβιβάζονται μερίδια, που έχουν αποκτηθεί κατά την ίδρυση της, λαμβάνεται το κεφάλαιο της, όπως αυτό

αναφέρεται στο καταστατικό της. Εάν μέχρι το χρόνο μεταβίβασης των μεριδίων έχουν λάβει χώρα αυξομειώσεις του κεφαλαίου, ως κόστος απόκτησης λαμβάνεται ο μέσος όρος του κεφαλαίου της επιχείρησης των (5) πέντε προηγούμενων χρήσεων πριν από τη μεταβίβαση και σε περίπτωση κατά την οποία έχουν παρέλθει λιγότερες από τις πέντε (5) χρήσεις, ως κόστος απόκτησης λαμβάνεται ο μέσος όρος του κεφαλαίου αυτών των χρήσεων.

- Ως κόστος απόκτησης, για τις μετέπειτα μεταβιβάσεις λαμβάνεται η ελάχιστη αξία της επιχείρησης η οποία έχει υπολογισθεί κατά την απόκτηση των μεριδίων με βάση τις διατάξεις των Υπουργικών αποφάσεων, που έχουν εκδοθεί για τον προσδιορισμό της ελάχιστης αξίας.

- Αν τα μεταβιβαζόμενα μερίδια ή μέρος αυτών έχουν αποκτηθεί πριν από το χρόνο έναρξης ισχύος της 1119720719807Α0012/ΠΟΛ. 1259/1999 Α.Υ.Ο., ως αξία κτήσης λαμβάνεται αυτή που οριστικοποιήθηκε με οποιονδήποτε τρόπο κατά την εφαρμογή των διατάξεων φορολογίας εισοδήματος ή κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών ή σε περίπτωση μη οριστικοποίησης, η δηλωθείσα αξία.

4. Αν από το συμβολαιογραφικό έγγραφο ή το ιδιωτικό συμφωνητικό προκύπτει αξία μεταβίβασης (τίμημα) μεγαλύτερη της ελάχιστης αξίας που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις παραπάνω παραγράφους, ως αξία πώλησης λαμβάνεται η συμφωνηθείσα.

"Άρθρο 3"

Μεταβίβαση μεριδίων ημεδαπών Ε.Π.Ε.

1. Το ελάχιστο ποσό της υπεραξίας που προκύπτει από τη μεταβίβαση μεριδίων ημεδαπής εταιρίας περιορισμένης ευθύνης εξευρίσκεται με την αφαίρεση του κόστους απόκτησης τους από την ελάχιστη αξία που έχουν κατά το χρόνο μεταβίβασης.

2. Για την εξεύρεση της ελάχιστης αξίας των μεριδίων λαμβάνεται υπόψη το άθροισμα: α) των ιδίων κεφαλαίων της εταιρίας που εμφανίζονται στον τελευταίο πριν από τη μεταβίβαση επίσημο ισολογισμό και των αυξομειώσεων τους που έλαβαν χώρα μέχρι το χρόνο μεταβίβασης, β) της άυλης αξίας, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 2.1 του άρθρου 1 του κεφαλαίου Α' του πρώτου μέρους, χωρίς όμως την αφαίρεση της οριζόμενης από την υποπερίπτωση αα' της περίπτωσης β' της παραγράφου αυτής αμοιβής και γ) της

υφιστάμενης διαφοράς μεταξύ της αξίας των ακινήτων της εταιρίας, όπως αυτή προσδιορίζεται κατά το χρόνο μεταβίβασης στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και της εμφανιζόμενης στα βιβλία

αξίας κτήσης αυτών, αν η δεύτερη είναι μικρότερη της πρώτης. Το ποσό που προκύπτει σύμφωνα με τα πιο πάνω, διαιρούμενο δια του αριθμού των υφισταμένων κατά το χρόνο μεταβίβασης μεριδίων αντιπροσωπεύει την ελάχιστη πραγματική αξία του κάθε μεριδίου, η οποία πολλαπλασιαζόμενη στη συνέχεια με τον αριθμό των μεταβιβαζομένων μεριδίων, αποτελεί την ελάχιστη αξία των τελευταίων.

3. Όταν η επιχείρηση της οποίας μεταβιβάζονται τα μερίδια έχει προέλθει από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων και έχει καταρτίσει λιγότερους από τρεις (3) ισολογισμούς, πριν από τη μεταβίβαση των μεριδίων της, τότε για την εξεύρεση του μέσου όρου των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης, εφαρμόζεται η παράγραφος 3 του κεφαλαίου Β' του πρώτου μέρους της παρούσας.

4. Προκειμένου για μεταβιβάσεις μεριδίων από επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ κατηγορίας του Κ.Β.Σ., ως κόστος απόκτησης των μεταβιβαζομένων μεριδίων λαμβάνεται αυτό που έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τους, ανεξάρτητα από το χρόνο απόκτησης τους.

Για τα φυσικά πρόσωπα και τις επιχειρήσεις με βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., που μεταβιβάζουν μερίδια, ως κόστος απόκτησης λαμβάνεται η ελάχιστη αξία μεταβίβασης των μεριδίων, η οποία έχει υπολογισθεί κατά την απόκτηση τους, με βάση τις διατάξεις της παρούσας ή της 1119720/1980/ ΑΟΟ12/ΠΟΛ. 1259/1999 Α.Υ.Ο., ανάλογα με το χρόνο απόκτησης τους. Αν τα μεταβιβαζόμενα μερίδια ή μέρος αυτών έχουν αποκτηθεί πριν από το χρόνο έναρξης ισχύος της πιο πάνω απόφασης, ως αξία κτήσης λαμβάνεται αυτή που οριστικοποιήθηκε με οποιονδήποτε τρόπο κατά την εφαρμογή των διατάξεων φορολογίας εισοδήματος ή κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών ή σε περίπτωση μη οριστικοποίησης, η δηλωθείσα αξία. Όταν τα μεταβιβαζόμενα μερίδια έχουν αποκτηθεί κατά την ίδρυση της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης, ως κόστος απόκτησης των μεριδίων αυτών λαμβάνεται η αξία τους, όπως αυτή αναφέρεται στο καταστατικό της εταιρίας. Εάν μέχρι το χρόνο μεταβίβασης των μεριδίων έχουν λάβει χώρα αυξομειώσεις του κεφαλαίου, ως κόστος απόκτησης λαμβάνεται ο μέσος όρος του κεφαλαίου των πέντε (5) προηγούμενων χρήσεων πριν από τη μεταβίβαση και σε περίπτωση κατά την οποία έχουν παρέλθει λιγότερες από τις πέντε (5) χρήσεις, ως κόστος απόκτησης λαμβάνεται ο μέσος όρος του κεφαλαίου αυτών των χρήσεων.

5. Αν από το συμβολαιογραφικό έγγραφο ή το ιδιωτικό συμφωνητικό προκύπτει αξία μεταβίβασης (τίμημα) μεγαλύτερη της ελάχιστης αξίας που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις παραπάνω παραγράφους, ως αξία πώλησης λαμβάνεται η συμφωνηθείσα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β'

ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗ ΜΕΤΟΧΩΝ ΗΜΕΔΑΠΩΝ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ

ΜΗ ΕΙΣΗΓΜΕΝΩΝ ΣΤΟ ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗΡΙΟ ΑΞΙΩΝ ΑΘΗΝΩΝ

1. Η κατώτατη πραγματική αξία των μετοχών ημεδαπών ανωνύμων εταιριών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών εξευρίσκεται ως ακολούθως:

Τα ίδια κεφάλαια της εταιρίας, που εμφανίζονται στον τελευταίο πριν από τη μεταβίβαση επίσημο ισολογισμό και οι αυξομειώσεις τους που έλαβαν χώρα μέχρι και την προηγούμενη ημέρα της μεταβίβασης, προσαυξάνονται με την απόδοση των ιδίων κεφαλαίων των πέντε (5)

τελευταίων διαχειριστικών περιόδων πριν από τη μεταβίβαση. Στο αποτέλεσμα που προκύπτει, προστίθεται και η υφιστάμενη διαφορά μεταξύ της αξίας των ακινήτων της εταιρίας, όπως αυτή προσδιορίζεται κατά το χρόνο της μεταβίβασης στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και της εμφανιζόμενης στα βιβλία αξίας κτήσης αυτών, αν η δεύτερη είναι μικρότερη της πρώτης. Το ποσό που προκύπτει σύμφωνα με τα πιο πάνω, διαιρούμενο δια του αριθμού των υφισταμένων κατά το χρόνο μεταβίβασης μετοχών, αντιπροσωπεύει την ελάχιστη πραγματική αξία της κάθε μετοχής, η οποία πολλαπλασιαζόμενη στη συνέχεια με τον αριθμό των μεταβιβαζομένων μετοχών αποτελεί την κατώτατη πραγματική αξία των τελευταίων.

2. Ως απόδοση ιδίων κεφαλαίων λαμβάνεται ο λόγος του μέσου όρου των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης (προ φόρων) των πέντε (5) τελευταίων ισολογισμών πριν από τη μεταβίβαση και του μέσου όρου των ιδίων κεφαλαίων της αυτής χρονικής περιόδου. Σε περίπτωση που υπάρχουν λιγότεροι των πέντε (5) ισολογισμών, λαμβάνονται υπόψη οι μέσοι όροι των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης και των ιδίων κεφαλαίων των ισολογισμών αυτών. Αν το άθροισμα αυτών των ολικών αποτελεσμάτων της επιχείρησης της οποίας πωλούνται οι μετοχές είναι αρνητικό, τότε δεν λαμβάνεται υπόψη καμία απόδοση.

3. Όταν η επιχείρηση της οποίας μεταβιβάζονται οι μετοχές έχει προέλθει από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων ανώνυμων εταιριών ή λοιπών επιχειρήσεων και έχει καταρτίσει λιγότερους από τρεις (3) ισολογισμούς πριν από τη μεταβίβαση των μετοχών της, τότε για τον υπολογισμό του μέσου όρου των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης και των ιδίων κεφαλαίων της λαμβάνονται υπόψη τα ολικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης και τα ίδια κεφάλαια όσων ισολογισμών αυτής υπάρχουν, καθώς και τα αποτελέσματα και τα ίδια κεφάλαια όσων από τους τελευταίους ισολογισμούς των επιχειρήσεων που έχουν μετασχηματισθεί και τηρούσαν βιβλία Γ κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων απαιτούνται, ώστε στο επίπεδο της επιχείρησης να συγκεντρωθούν τρεις (3) ισολογισμοί.

4. Σε περίπτωση που από το συμβολαιογραφικό έγγραφο ή ιδιωτικό συμφωνητικό προκύπτει ως πραγματική αξία μεταβίβασης μετοχών μεγαλύτερη αυτής που προκύπτει σύμφωνα με τις παραπάνω παραγράφους, λαμβάνεται υπόψη η συμφωνηθείσα.

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΤΩΤΑΤΗΣ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΗΣ ΑΞΙΑΣ

ΜΕΤΑΒΙΒΑΖΟΜΕΝΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ

(ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΥΣ ΤΗΣ Α' Η' Β' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 29 ΤΟΥ Ν. 2961/2001)

"Άρθρο 1"

Ατομικής Επιχείρησης

Η κατώτατη πραγματική αξία της ατομικής επιχείρησης προσδιορίζεται σύμφωνα με όσα ορίζονται στις παραγράφους 2.1 και 2.2 του άρθρου 1 του κεφαλαίου Α' του πρώτου μέρους της παρούσας.

"Άρθρο 2"

Εταιρικές μερίδες και ποσοστά συμμετοχής υπόχρεων της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε.

Η κατώτατη πραγματική αξία μερίδων και ποσοστών συμμετοχής των πιο πάνω υπόχρεων προσδιορίζεται σύμφωνα με όσα ορίζονται στις παραγράφους 2 και 4 του άρθρου 2 του κεφαλαίου Α' του πρώτου μέρους της παρούσας.

"Άρθρο 3"

Μερίδια ημεδαπών Ε.Π.Ε.

Η κατώτατη πραγματική αξία των μεριδίων ημεδαπών εταιριών περιορισμένης ευθύνης προσδιορίζεται σύμφωνα με όσα ορίζονται στις παραγράφους 2, 3 και 5 του άρθρου 3 του κεφαλαίου Α' του πρώτου μέρους της παρούσας.

"Άρθρο 4"

Μετοχές ημεδαπών ανωνύμων εταιριών μη εισηγμένες στο Χ.Α.Α.

Η κατώτατη πραγματική αξία των μη εισηγμένων στο Χ.Α.Α. μετοχών ημεδαπών ανωνύμων εταιριών προσδιορίζεται σύμφωνα με όσα ορίζονται στο κεφάλαιο Β' του πρώτου μέρους της παρούσας.

"Άρθρο 5"

Υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων

Για μεταβιβάσεις σε συγγενείς (δικαιούχους της Α' ή Β' κατηγορίας του άρθρου 29 του ν. 2961/2001), που πραγματοποιήθηκαν από 24.12.2002 και μέχρι την έκδοση της παρούσας, υποβάλλονται τροποποιητικές δηλώσεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Ε. σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας, χωρίς κυρώσεις, εφόσον αυτές υποβληθούν μέχρι 30 Μαΐου 2003.

Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

11.1055/01.04.03 Προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας ολόκληρης επιχείρησης, μερίδων ή μεριδίων και μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής.

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Έχοντας υπόψη :

1. Τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του ν. 2961/2001 (Φ.Ε.Κ. 266 Τ.Α722-11-2001), όπως αυτή προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 12 του ν.3091/2002 (Φ.Ε.Κ. 330 τ. Α724-12-2002).

2. Τις διατάξεις των άρθρων 9, 10, 12 παρ. 2 και 3 και 13 του ν. 2961/2001.

3. Την 1107147/1239/ΑΟ006/4-10-1996 κοινή απόφαση του Πρωθυπουργού και του Υπουργού Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 922 τ. Β'), με την οποία χορηγούνται αρμοδιότητες στους Υφυπουργούς Οικονομικών.

4. Ότι με την παρούσα απόφαση δεν προκαλείται δαπάνη σε βάρος του κρατικού προϋπολογισμού.

ΑΠΟΦΑΣΙΖΟΥΜΕ

Ι. Κατά τη μεταβίβαση αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής ολόκληρης επιχείρησης, εταιρικών μερίδων ή μεριδίων και μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών, στην υποβαλλόμενη δήλωση φόρου αναγράφεται η φορολογητέα αξία αυτών, η οποία προσδιορίζεται ως ακολούθως:

Α. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΑΞΙΑΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΒΙΒΛΙΑ Α' ΚΑΙ Β' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΤΟΥ Κ.Β.Σ. Ή ΔΕΝ ΤΗΡΕΙ ΒΙΒΛΙΑ

1. Η φορολογητέα αξία ολόκληρης επιχείρησης εξευρίσκεται 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) η αξία των λοιπών στοιχείων του ενεργητικού της (αποθεμάτων, εμπορευμάτων) και αφαιρεθεί η αξία των στοιχείων του παθητικού (απαιτήσεων).

1.1. Προσδιορισμός αξίας των ιδανικών κεφαλαίων

α) Προσδιορίζεται ο μέσος όρος των εισοδημάτων κάθε πηγής των τελευταίων πέντε (5) ετών πριν από τη μεταβίβαση, που αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητα της επιχείρησης.

Εάν τα έτη λειτουργίας της επιχείρησης είναι λιγότερα από πέντε (5), λαμβάνεται υπόψη ο μέσος όρος των ετών αυτών.

β) Από το μέσο όρο των εισοδημάτων, που προσδιορίζονται όπως πιο πάνω, αφαιρούνται:

αα) Η ετήσια αμοιβή η οποία προβλέπεται από τη συλλογική σύμβαση εργασίας των εμποροϋπαλλήλων, που ισχύει κατά την 1 η Ιανουαρίου κάθε έτους, για υπάλληλο με πέντε (5) χρόνια υπηρεσία, χωρίς προσαυξήσεις επιδομάτων πολυετίας και οικογενειακών βαρών, στρογγυλοποιούμενη στην πλησιέστερη εκατοντάδα χιλιάδας. Προκειμένου για επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες, η αμοιβή αυτή προσαυξάνεται κατά ποσοστό τριάντα επί τοις εκατό

(30%).

ββ) Οι τόκοι των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης, οι οποίοι υπολογίζονται με βάση το μέσο όρο του επιτοκίου των εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου ετήσιας διάρκειας του τελευταίου μήνα του ημερολογιακού έτους πριν από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.

γ) Το ποσό που προκύπτει μετά την αφαίρεση των παραπάνω περιπτώσεων αα και ββ (R) αναπροσαρμόζεται με την εφαρμογή της σταθερής ληξιπρόθεσμης ράντας

$\alpha = R \times 1 - u^n$ όπου : i

α = το ποσό που προκύπτει μετά την αναπροσαρμογή, και αποτελεί την άυλη αξία της επιχείρησης.

R = το ποσό που αναπροσαρμόζεται και αναφέρεται στο υπερκέρδος της επιχείρησης.

n = το μελλοντικό χρονικό διάστημα, για το οποίο προσδοκάται το υπερκέρδος.

$u^n = 1$

$(1 + i)^n$ η παρούσα αξία κεφαλαίου, η αξία του οποίου μετά από πέντε (5) έτη είναι ένα λεπτό του ευρώ.

i = το επιτόκιο των εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου ετήσιας διάρκειας.

δ) Το αποτέλεσμα που προκύπτει μετά την παραπάνω αναπροσαρμογή προσαυξάνεται με τους ακόλουθους ποσοστιαίους συντελεστές, ανάλογα με τα έτη λειτουργίας της επιχείρησης :

Έτη λειτουργίας - Συντελεστές

Πάνω από 3 μέχρι 5

10%

Πάνω από 5 μέχρι 10

20%

Πάνω από 10 μέχρι 15

30%

Πάνω από 15

40%

Προκειμένου για επιχειρήσεις που δεν είναι υπόχρεες σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων του Κ.Β.Σ. ή τηρούν βιβλίο αγορών, οι πιο πάνω συντελεστές περιορίζονται κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%).

1.2 Προσδιορισμός αξίας παγίων

α) Η φορολογητέα αξία των ακινήτων της επιχείρησης προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 2961/2001. Αν από τις εγγραφές στα βιβλία της επιχείρησης, προκύπτει αξία μεγαλύτερη από την προσδιοριζόμενη κατά τα ανωτέρω, λαμβάνεται η μεγαλύτερη αυτή αξία.

β) Η φορολογητέα αξία των μηχανημάτων, τεχνικών εγκαταστάσεων και λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού της επιχείρησης ισούται με την αγοραία αξία αυτών, η οποία προσδιορίζεται κατά τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 2961/2001.

γ) Η φορολογητέα αξία των μεταφορικών μέσων, προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 2961/2001.

1.3. Προσδιορισμός αξίας λοιπών στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού

α) Η αξία των αποθεμάτων ισούται με ποσοστό 10% επί των αγορών της χρήσης που προηγείται της μεταβίβασης.

β) Η αξία των απαιτήσεων ισούται με ποσοστό 10% επί των πωλήσεων που πραγματοποιήσε η επιχείρηση κατά τη χρήση που προηγείται της μεταβίβασης. γ) Η αξία των υποχρεώσεων ισούται με ποσοστό 10% επί των αγορών της χρήσης που προηγείται της μεταβίβασης.

2. Αν η λειτουργία της επιχείρησης διακόπτεται μετά τη μεταβίβαση αυτής, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας λαμβάνονται υπόψη μόνο τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αυτής (παράγραφος 1.2 του κεφαλαίου Α) και τα λοιπά στοιχεία του ενεργητικού (παράγραφος 1.3 του κεφαλαίου Α).

Β. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΑΞΙΑΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΒΙΒΛΙΑ Γ' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΤΟΥ Κ.Β.Σ.

1. Η φορολογητέα αξία ολόκληρης επιχείρησης εξευρίσκεται 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.

1.1. Προσδιορισμός αξίας των ιδανικών κεφαλαίων

α) Προσδιορίζεται ο μέσος όρος των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης, των πέντε (5) τελευταίων ετών πριν από την μεταβίβαση, όπως αυτά προκύπτουν από τους οικείους ισολογισμούς.

Εάν τα έτη λειτουργίας της επιχείρησης είναι λιγότερα από πέντε (5), λαμβάνεται υπόψη ο μέσος όρος των ετών αυτών.

β) Από το μέσο όρο των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης, που προσδιορίζονται όπως πιο πάνω, αφαιρούνται:

αα) Η ετήσια αμοιβή η οποία προβλέπεται από τη συλλογική σύμβαση εργασίας των εμποροϋπαλλήλων, που ισχύει κατά την 1 η Ιανουαρίου κάθε έτους, για υπάλληλο με πέντε (5) χρόνια υπηρεσία, χωρίς προσαυξήσεις επιδομάτων πολυετίας και οικογενειακών βαρών, στρογγυλοποιούμενη στην πλησιέστερη εκατοντάδα χιλιάδας. Προκειμένου για επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες, η αμοιβή αυτή προσαυξάνεται κατά ποσοστό τριάντα επί τοις εκατό (30%). Ειδικά για τις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.) δεν αφαιρείται η ετήσια αμοιβή.

ββ) Οι τόκοι των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης, οι οποίοι υπολογίζονται με βάση το μέσο όρο του επιτοκίου των έντοκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου ετήσιας διάρκειας του τελευταίου μήνα του ημερολογιακού έτους πριν από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.

γ) Το ποσό που προκύπτει μετά την αφαίρεση των παραπάνω περιπτώσεων αα και ββ (R) αναπροσαρμόζεται με την εφαρμογή της σταθερής ληξιπρόθεσμης ράντας

$$a = R \times 1 - u_n \quad \text{όπου : } i$$

a = το ποσό που προκύπτει μετά την αναπροσαρμογή, και αποτελεί την αυλή αξία της επιχείρησης.

R = το ποσό που αναπροσαρμόζεται και αναφέρεται στο υπερκέρδος της επιχείρησης.

n = το μελλοντικό χρονικό διάστημα, για το οποίο προσδοκάται το υπερκέρδος.

$$u_n = 1$$

$(1 + i)^n$, η παρούσα αξία κεφαλαίου, η αξία του οποίου μετά από πέντε (5) έτη είναι ένα λεπτό του ευρώ.

i = το επιτόκιο των έντοκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου ετήσιας διάρκειας.

δ) Το αποτέλεσμα που προκύπτει μετά την παραπάνω αναπροσαρμογή προσαυξάνεται με τους ακόλουθους ποσοστιαίους συντελεστές, ανάλογα με τα έτη λειτουργίας της επιχείρησης :

Έτη λειτουργίας	Συντελεστές

Πάνω από 3 μέχρι 5	10%
Πάνω από 5 μέχρι 10	20%
Πάνω από 10 μέχρι 15	30%
Πάνω από 15	40%

Προκειμένου για επιχειρήσεις που δεν είναι υπόχρεες σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων του Κ.Β.Σ. ή τηρούν βιβλίο αγορών, οι πιο πάνω συντελεστές περιορίζονται κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%).

1.2 Προσδιορισμός αξίας παγίων

α) Η φορολογητέα αξία των ακινήτων της επιχείρησης προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 2961/2001. Αν από τις εγγραφές στα βιβλία της επιχείρησης, προκύπτει αξία μεγαλύτερη από την προσδιοριζόμενη κατά τα ανωτέρω, λαμβάνεται η μεγαλύτερη αυτή αξία.

β) Η φορολογητέα αξία των μηχανημάτων, τεχνικών εγκαταστάσεων και λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού της επιχείρησης ισούται με την αγοραία αξία αυτών, η οποία προσδιορίζεται κατά τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 2961/2001.

γ) Η φορολογητέα αξία των μεταφορικών μέσων, προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 2961/2001.

1.3. Προσδιορισμός αξίας λοιπών στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού

α) Η αξία των αποθεμάτων ισούται με ποσοστό 10% επί των αγορών της χρήσης που προηγείται της μεταβίβασης.

β) Η αξία των απαιτήσεων ισούται με ποσοστό 10% επί των πωλήσεων που πραγματοποιήσε η επιχείρηση κατά τη χρήση που προηγείται της μεταβίβασης. γ) Η αξία των υποχρεώσεων ισούται με ποσοστό 10% επί των αγορών της χρήσης που προηγείται της μεταβίβασης.

2. Αν η λειτουργία της επιχείρησης διακόπτεται μετά τη μεταβίβαση αυτής, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας λαμβάνονται υπόψη μόνο τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αυτής (παράγραφος 1.2 του κεφαλαίου Α) και τα λοιπά στοιχεία του ενεργητικού (παράγραφος 1.3 του κεφαλαίου Α).

Γ. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΑΞΙΑΣ ΑΤΟΜΙΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

Η φορολογητέα αξία ατομικής επιχείρησης εξευρίσκεται 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.

Δ. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΑΞΙΑΣ ΕΤΑΙΡΙΚΩΝ ΜΕΡΙΔΩΝ, ΜΕΡΙΔΙΩΝ Ή ΠΟΣΟΣΤΩΝ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ ΣΕ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

Η φορολογητέα αξία των εταιρικών μερίδων ή μεριδίων ή ποσοστών συμμετοχής σε επιχείρηση εξευρίσκεται αν η αξία, που προκύπτει κατά τα οριζόμενα πιο πάνω στα κεφάλαια Α, Β και Γ, πολλαπλασιαστεί με το μεταβιβαζόμενο ποσοστό συμμετοχής.

Ε. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΑΞΙΑΣ ΜΗ ΕΙΣΗΓΜΕΝΩΝ ΣΤΟ ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗΡΙΟ ΜΕΤΟΧΩΝ

1. Η φορολογητέα αξία των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών εξευρίσκεται ως ακολούθως:

Τα ίδια κεφάλαια της εταιρίας, που υπάρχουν την προηγούμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία γεννιέται η φορολογική υποχρέωση, προσαυξάνονται 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.

2. Για την εφαρμογή των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου, ως ίδια κεφάλαια λαμβάνεται το άθροισμα των οριζόμενων στην περίπτωση 6 της παραγράφου 4.2.200 του Ε.Γ.Α.Σ. κονδυλίων, που εμφανίζονται στον τελευταίο, πριν από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, επίσημο ισολογισμό, και των αυξήσεων (ή μειώσεων) κεφαλαίου που μεσολάβησαν μέχρι την προηγούμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία γεννιέται η φορολογική υποχρέωση.

3. Ως απόδοση ιδίων κεφαλαίων λαμβάνεται ο λόγος του μέσου όρου των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης (προ φόρων) των πέντε τελευταίων ισολογισμών, πριν από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, και του μέσου όρου των ιδίων κεφαλαίων της αυτής χρονικής περιόδου. Στην περίπτωση που υπάρχουν λιγότεροι των πέντε (5) ισολογισμοί, λαμβάνονται υπόψη οι μέσοι όροι των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης και των ιδίων κεφαλαίων των ισολογισμών αυτών.

Αν το άθροισμα αυτών των αποτελεσμάτων είναι αρνητικό, τότε δεν λαμβάνεται καμία απόδοση των ιδίων κεφαλαίων.

4. Όταν η επιχείρηση, της οποίας μεταβιβάζονται οι μετοχές, έχει προέλθει από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων ανωνύμων εταιρειών ή λοιπών επιχειρήσεων και έχει καταρτίσει λιγότερους από τρεις (3) ισολογισμούς πριν από τη μεταβίβαση των μετοχών της, τότε, για τον υπολογισμό του μέσου όρου των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης και των ιδίων κεφαλαίων της, λαμβάνονται υπόψη τα ολικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης και τα ίδια κεφάλαια όσων ισολογισμών αυτής υπάρχουν, καθώς και τα αποτελέσματα και τα ίδια κεφάλαια όσων από τους τελευταίους ισολογισμούς των επιχειρήσεων που έχουν μετασχηματισθεί και τηρούσαν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων

απαιτούνται, ώστε στο επίπεδο της επιχείρησης να συγκεντρωθούν τρεις ισολογισμοί.

II. 1. Οι διατάξεις της παρούσας εφαρμόζονται στις υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών:

α) στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από την 24η Δεκεμβρίου 2002 και μεταγενέστερα,

β) στις οποίες η οικεία φορολογική δήλωση θα υποβληθεί από την ημερομηνία

δημοσίευσης της παρούσας και μεταγενέστερα, ανεξάρτητα από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, και γ) οι οποίες εκκρεμούν προς έλεγχο στις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες και δεν έχει εκδοθεί η οικεία πράξη επιβολής φόρου κατά την ημερομηνία δημοσίευσης της παρούσας.

2. Οι υπόχρεοι σε φόρο, οι οποίοι υπέβαλαν δηλώσεις φόρου κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών μετά την 24η Δεκεμβρίου 2002, χωρίς την αναγραφή στην οικεία δήλωση της φορολογητέας αξίας, που προκύπτει με βάση την παρούσα, μπορούν να υποβάλουν συμπληρωματική δήλωση και να αποδεχθούν την αξία αυτή μέσα σε χρονικό διάστημα έξι μηνών από τη δημοσίευση της παρούσας, χωρίς την επιβολή προσθέτων φόρων ή προστίμων. Στην περίπτωση αυτή γίνεται νέα εκκαθάριση του φόρου και βεβαιώνεται ο επιπλέον φόρος ο δε τυχόν μεγαλύτερος φόρος εκπίπτει.

III. Η παρούσα απόφαση να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

12.1112/28.3.2002 Απαλλαγή από το φόρο υπεραξίας επιχείρησης που μεταβιβάζεται λόγω συνταξιοδότησης

Σχετικά με το πιο πάνω θέμα, το ΝΣΚ με την υπ' αριθ. 94/2002 γνωμοδότηση διατύπωσε την άποψη ότι η απαλλαγή από το φόρο υπεραξίας, σύμφωνα με τις διατάξεις των δύο τελευταίων εδαφίων της παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν.2238/1994, καταλαμβάνει κάθε περίπτωση μεταβίβασης επιχείρησης λόγω συνταξιοδότησης του μεταβιβάζοντα, χωρίς άλλους περιορισμούς και προϋποθέσεις, εκτός της ύπαρξης της συγγενικής σχέσης και της συνταξιοδότησης του γονέα ή συζύγου μεταβιβάζοντος.

Η γνωμοδότηση αυτή, η οποία έγινε δεκτή αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών, ισχύει από την ημερομηνία αποδοχής της από τον Υφυπουργό Οικονομικών, δηλαδή από 26.3.2002 και κοινοποιείται για την εφαρμογή της στις σχετικές περιπτώσεις.

Αρ. γνωμ.: 94/2002

Περίληψη ερωτήματος: Ερωτάται εάν, προκειμένης απαλλαγής από το φόρο υπεραξίας κατ' εφαρμογή των τελευταίων εδαφίων της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν.2238/1994 (προστεθέντων με το άρθρο 3, παρ. 12 του Ν.2753/1999), απαιτείται να συντρέχει ως προϋπόθεση η ιδιότητα της έννοιας του «νέου επιχειρηματία» ή «νέου επιτηδευματία» στα τέκνα ή τον άλλο σύζυγο προς τους οποίους γίνεται η μεταβίβαση ατομικής επιχείρησης ή μεριδίου Ο.Ε. ή Ε.Ε. και, σε καταφατική περίπτωση, πώς προσδιορίζονται οι έννοιες αυτές.

I. Κατά την ερωτώσα υπηρεσία, επί μεταβίβασης επιχείρησης λόγω συνταξιοδότησης του μεταβιβάζοντος, σε περιπτώσεις κατά τις οποίες: α) τα τέκνα ή ο έτερος σύζυγος είναι ήδη επιτηδευματίες από άλλη αιτία (π.χ. άσκηση ίδιας ατομικής επιχείρησης ή συμμετοχής σε τρίτη), β) έχουν συμμετοχή στην ίδια την επιχείρηση της οποίας μεταβιβάζονται μερίδια και γ) η μεταβίβαση γίνεται σε περισσότερα άτομα (τέκνα ή και σύζυγο), οπότε είναι αναγκαία η

σύσταση εταιρίας, δημιουργούνται αμφιβολίες για την έννοια του «νέου επιχειρηματία» και τότε θεωρούνται «νέοι επιτηδευματίες» τα τέκνα ή ο άλλος σύζυγος, προκειμένης απαλλαγής τους από το φόρο υπεραξίας, δεδομένου ότι κατ' αυτή από την εισηγητική έκθεση προκύπτει ότι η θεσπιζόμενη απαλλαγή δόθηκε για λόγους διευκόλυνσης των νέων επιχειρηματιών.

Από την ίδια την εισηγητική έκθεση (που αποτελεί απλώς ερμηνευτικό οδηγό) δεν προκύπτει ότι μοναδικός σκοπός της απαλλαγής ήταν η διευκόλυνση των νέων επιχειρηματιών, αλλά και «επειδή εκ των πραγμάτων λόγω του δεσμού συγγενείας δεν δημιουργείται υπεραξία, προετάθη η απαλλαγή σταδιακά της φορολογίας της υπεραξίας» στις εξεταζόμενες περιπτώσεις.

II. Επί του ανωτέρω ερωτήματος το Β' Τμήμα του ΝΣΚ γνωμοδότησε ομόφωνα ως ακολούθως:

Στο άρθρο 13, παρ. 1 του Ν.2238/1994 ορίζονται τα ακόλουθα:

1. Φορολογείται αυτοτελώς λογιζόμενο ως εισόδημα:

α) Με συντελεστή 20% κάθε κέρδος ή ωφέλεια που προέρχεται από τη μεταβίβαση εταιρικού μεριδίου ή ολόκληρης επιχείρησης με τα άυλα στοιχεία αυτής, όπως αέρας, επωνυμία, σήμα, προνόμια κ.λπ.

- Άρθρο 3, παρ. 12 του Ν.2753/1999 (ΦΕΚ 249/Α'/17.11.1999). Στο τέλος της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν.2238/1994 προστίθενται τελευταία εδάφια ως ακολούθως:

«Αν μεταβιβασθεί από επαχθή αιτία ατομική επιχείρηση ή μερίδιο ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρίας, από γονέα προς τα τέκνα ή από σύζυγο σε σύζυγο, λόγω συνταξιοδότησης του μεταβιβάζοντος, ο συντελεστής φορολογίας της περίπτωσης αυτής μειώνεται από 20% σε 10% για μεταβιβάσεις που γίνονται μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2000. Μεταβιβάσεις που γίνονται μετά το χρόνο αυτό δεν υπόκεινται σε φόρο υπεραξίας».

III. Όπως γίνεται πάγια δεκτό, κατά την ερμηνεία γενικώς των φορολογικών διατάξεων ακολουθείται η στενή ερμηνεία, υπό την έννοια ότι αποβλέπουμε στο γράμμα του νόμου. Η γραμματική ερμηνεία επιβάλλεται κυρίως προκειμένου περί διατάξεων οι οποίες θεσπίζουν απαλλαγές ή εξαιρέσεις, καθόσον πρόκειται περί εξαιρετικών νομοθετικών ρυθμίσεων που επιτάσσεται να ερμηνεύονται στενά (βλ. Σ.τ.Ε.3422/1975, 2989/1980, 3007/1984 κ.λπ.). Επίσης, οι φορολογικές εν γένει διατάξεις δεν επιδέχονται διασταλτικής ερμηνείας ούτε τυγχάνουν ανάλογης εφαρμογής, αφού κάτι τέτοιο αντίκειται στον αυστηρό και τυπικό τους χαρακτήρα (βλ. Σ.τ.Ε.1170/1949, 267/1952, 866/1957, 1807/1664, 2989/1980 κ.ά.).

Από τη σαφή και αδιάσπικτη διάταξη της παρ. 12 του άρθρου 3 του Ν.2753/1999 προκύπτει ότι οι μεταβιβάσεις από επαχθή αιτία ατομικής επιχείρησης ή μεριδίου Ο.Ε. ή Ε.Ε. από γονέα προς τα τέκνα του ή προς τον έτερο σύζυγο λόγω συνταξιοδότησης του μεταβιβάζοντος μετά τον ορισμένο χρόνο (31.12.2000) δεν υπόκεινται σε φόρο υπεραξίας.

Δεν τίθενται προϋποθέσεις για την απαλλαγή, άλλες εκτός της οριζόμενης συγγενικής σχέσης και της συνταξιοδότησης του γονέα ή συζύγου μεταβιβάζοντος.

Εφόσον δε ο νόμος δεν διακρίνει μεταξύ «νέου επιχειρηματία» και ήδη έχοντος την τοιαύτη ιδιότητα από την άσκηση ίδιας ατομικής επιχείρησης ή συμμετοχής στην ίδια ή τρίτη επιχείρηση, παρέπεται ότι δεν τίθεται τοιαύτη προϋπόθεση προκειμένης απαλλαγής από το φόρο υπεραξίας.

IV. Ενόψει των προεκτεθέντων, στο πιθέμενο ερώτημα προσήκει η ως άνω αναλυτική απάντηση.

13.1059/07.02.2002 Καθορισμός εμπορικής αμοιβής για τον προσδιορισμό της υπεραξίας από μεταβιβάσεις επιχειρήσεων, μεριδίων ΕΠΕ, ΟΕ κτλ.

Για την εφαρμογή της 1119720/1980/Α0012/ΠΟΛ.1259/22.12.1999 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, σας πληροφορούμε ότι, το ποσό της εμπορικής αμοιβής ανέρχεται σε οκτώ χιλιάδες πεντακόσια δέκα (8.510) Ευρώ.

14.1008/03.12.2002) Καθορισμός επιτοκίου για τον προσδιορισμό της υπεραξίας από μεταβιβάσεις μεριδίων Ε.Π.Ε., Ο.Ε. κ.λ.π.

Για την εφαρμογή της 1119720/1980/Α0012/ΠΟΛ. 1259/22.12.1999 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, σας πληροφορούμε ότι το επιτόκιο των έντοκων γραμματίων του Δημοσίου ετήσιας διάρκειας ανέρχεται σε 3,02% με αντίστοιχο συντελεστή προσαρμογής από την οικεία ράντα 4,577 ή κατά στρογγυλοποίηση 4,5.

15.1268/21.11.01 Υπολογισμός της υπεραξίας (ωφέλειας) που προκύπτει από την πώληση ως εμπόρευμα αυτοκινήτου οχήματος ή μοτοσικλέτας που αποτελεί πάγιο στοιχείο της επιχείρησης

1. Οπως είναι γνωστό, για την εξεύρεση και τη φορολογία της υπεραξίας (ωφέλειας) που προκύπτει από την πώληση ως εμπόρευμα του αυτοκινήτου οχήματος ή μοτοσικλέτας, απαιτείται ο υπολογισμός της αξίας πώλησης ή της αξίας απόκτησης του πωλούμενου οχήματος με βάση τα τέλη χαρτοσήμου της παρ. 4 του άρθρου 4 του Ν.Δ.1146/1972, όπως αυτά διαμορφώθηκαν από μεταγενέστερους του Ν.Δ.1146/1972 νόμους (τελευταία τροποποίηση με το άρθρο 18 του Ν.2459/1997).

2. Με τις διατάξεις του άρθρου 27 του Ν.2873/2000, κατά τις μεταβιβάσεις οχημάτων από επαχθή αιτία, πώληση δηλαδή, με αίρεση ή χωρίς αίρεση, προβλέπεται η καταβολή ενιαίου τέλους με την ονομασία "τέλος μεταβίβασης αυτοκινήτου οχήματος".

3. Με την υπ' αριθ. 1002804/53/Α0012/ΠΟΛ.1002/10.1.2001 διαταγή μας, έγινε δεκτό ότι για να υπολογιστεί και να φορολογηθεί η υπεραξία (ωφέλεια) που προκύπτει από την πώληση ως εμπόρευμα αυτοκινήτου οχήματος ή μοτοσικλέτας, ο υπολογισμός της αξίας πώλησης ή της αξίας απόκτησης θα συνεχίσει να γίνεται με βάση τα τέλη χαρτοσήμου της παρ. 4 του άρθρου 4 του Ν.Δ.1146/1972, όπως αυτά ίσχυαν πριν από την ενοποίησή τους με τις διατάξεις του άρθρου 27 του Ν.2873/2000.

4. Μετά την εισαγωγή από 1.1.2002 του ευρώ ως μοναδικού νομίσματος της χώρας, τα παραπάνω ποσά χαρτοσήμου θα εξακολουθήσουν να ισχύουν για να προσδιοριστεί η υπεραξία από τέτοιες μεταβιβάσεις, μετά όμως τη μετατροπή τους σε ευρώ και σύμφωνα με τους κανόνες στρογγυλοποίησης που ισχύουν, δηλαδή με δύο (2) δεκαδικά ψηφία.

16.1074/20.03.2001 Καθορισμός εμπορικής αμοιβής και επιτοκίου για τον προσδιορισμό της υπεραξίας από μεταβιβάσεις επιχειρήσεων μεριδίων Ε.Π.Ε., Ο.Ε. κ.λπ.

Για την εφαρμογή της υπ' αριθ. 1119720/1980/A0012/ΠΟΛ.1259/22.12.1999 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, σας πληροφορούμε τα εξής:

1. Το ποσό της εμπορικής αμοιβής ανέρχεται σε 2.800.000 δρχ.

2. Το επιτόκιο των εντόκων γραμματίων του Δημοσίου ετήσιας διάρκειας από 20.2.2001 ανέρχεται σε 4,24%, με αντίστοιχο συντελεστή προσαρμογής από την οικεία ράντα 4,421 ή κατά στρογγυλοποίηση 4,4.

17.1301/14.12.2000 Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φόρου υπεραξίας που προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 25 του Ν.2065/1992

Εχοντας υπόψη:

α) Τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 21 του Ν.2065/1992 (ΦΕΚ 113/Α'), σύμφωνα με τις οποίες οι επιχειρήσεις του άρθρου 20 του ίδιου νόμου υποχρεούνται να αναπροσαρμόζουν, από το έτος 1992 και μετά, ανά τετραετία, τη ναξία των γηπέδων και κτιρίων τους.

β) Τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 25 του Ν.2065/1992, σύμφωνα με τις οποίες, με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζονται ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης.

γ) Τις διατάξεις της υπ' αριθ. 1039386/441/A0006/21.4.2000 (ΦΕΚ 571/Β') κοινής απόφασης του Πρωθυπουργού και Υπουργού Οικονομικών, με την οποία ανατέθηκαν αρμοδιότητες στους Υφυπουργούς Οικονομικών.

δ) Οτι με την παρούσα απόφαση δεν προκαλείται δαπάνη σε βάρος του κρατικού προϋπολογισμού.

Αποφασίζουμε

1. Ορίζουμε ότι η δήλωση φόρου υπεραξίας, για το έτος 2000, που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων των επιχειρήσεων, αποτελείται από τρία (3) έντυπα, ήτοι:

α) Από τη δήλωση φόρου υπεραξίας.

β) Από την αναλυτική κατάσταση των γηπέδων, η αξία των οποίων υπόκειται σε αναπροσαρμογή.

γ) Από την αναλυτική κατάσταση των κτιρίων, η αξία των οποίων υπόκειται σε αναπροσαρμογή.

2. Ο τύπος και το περιεχόμενο της πιο πάνω δήλωσης έχει ως τα συνημμένα Υποδείγματα Φ.01.020, Φ.01.021 και Φ.01.022, τα οποία επισυνάπτονται ως παράρτημα της παρούσας.

3. Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

18.1259/22.12.1999 Προσδιορισμός του ελάχιστου ποσού της υπεραξίας που προκύπτει από τη μεταβίβαση ολόκληρης επιχείρησης, εταιρικών μεριδίων ή μερίδων και ποσοστών συμμετοχής

Εχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 3 του Ν.2753/1999 (ΦΕΚ 249/Α').

2. Την υπ' αριθ. 1107147/1239/Α0006/4.10.1996 (ΦΕΚ 922/Β') κοινή απόφαση του Πρωθυπουργού και του Υπουργού Οικονομικών, με την οποία χορηγούνται αρμοδιότητες στους Υφυπουργούς Οικονομικών.

3. Οτι με την παρούσα απόφαση δεν προκαλείται δαπάνη σε βάρος του Κρατικού Προϋπολογισμού.

Αποφασίζουμε

1. Το ελάχιστο ποσό της υπεραξίας κατά τη μεταβίβαση ολόκληρης επιχείρησης και εταιρικών μεριδίων ή μερίδων και ποσοστών συμμετοχής σε υπόχρεους της παρ. 4 του άρθρου 2 του Ν.2238/1994 εξευρίσκεται με την αφαίρεση του κόστους απόκτησης από την ελάχιστη αξία μεταβίβασης, όπως τα ποσά αυτών προσδιορίζονται σύμφωνα με τις παρ. 2 και 3 της παρούσας.

2. Η ελάχιστη αξία μεταβίβασης προκύπτει ως ακολούθως:

α) Αν από το μέσο όρο των εισοδημάτων, προκειμένου για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ ή των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης, αν πρόκειται για επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ, των πέντε (5) τελευταίων ετών πριν από τη μεταβίβαση αφαιρεθούν:

αα) Η ετήσια αμοιβή η οποία προβλέπεται από τη Σ.Σ.Ε. των εμποροϋπαλλήλων, που ισχύει κατά την 1η Ιανουαρίου κάθε έτους, για υπάλληλο με πέντε (5) χρόνια υπηρεσίας, χωρίς προσαυξήσεις επιδομάτων πολυετίας και οικογενειακών βαρών, στρογγυλοποιούμενο στην πλησιέστερη εκατοντάδα χιλιάδας. Προκειμένου για επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες, η αμοιβή αυτή προσαυξάνεται κατά ποσοστό 30%.

ββ) Οι τόκοι επί των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης, οι οποίοι υπολογίζονται με βάση το επιτόκιο των έντοκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου ετήσιας διάρκειας της τελευταίας έκδοσης πριν από την υποβολή της δήλωσης της παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν.2238/1994. Ως ίδια κεφάλαια λαμβάνονται τα προκύπτοντα από τα τηρούμενα βιβλία Γ' κατηγορίας ή από το Καταστατικό της εταιρίας, αν αυτή τηρεί βιβλία κατώτερης κατηγορίας. Τα ίδια κεφάλαια δεν μπορούν να είναι σε καμία περίπτωση κατώτερα του 1.000.000 δρχ.

β) Το ποσό που προκύπτει μετά την αφαίρεση των ποσών των παραπάνω περ. α' και β'(R) αναπροσαρμόζεται με την εφαρμογή της σταθερής ληξιπρόθεσμης ράντας 1-υ

$\alpha = R \times \frac{1 - (1 - \alpha)^n}{\alpha}$, όπου:

i

- α, το ποσό που προκύπτει μετά την αναπροσαρμογή και αποτελεί την άυλη αξία της επιχείρησης.

- R, το ποσό που αναπροσαρμόζεται και αναφέρεται στο υπερκέρδος της επιχείρησης.

- n, πενταετής μελλοντικό χρονικό διάστημα που προσδοκάται το υπερκέρδος.

- υπ = -----

(1+I)?

η παρούσα αξία του κεφαλαίου, η αξία του οποίου μετά από πέντε (5) έτη είναι μία δραχμή.

- ι, το επιτόκιο των έντοκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου ετήσιας διάρκειας.

γ) Το προκύπτον αποτέλεσμα μετά την παραπάνω αναπροσαρμογή (α) προσαυξάνεται με τους ακόλουθους ποσοστιαίους συντελεστές, ανάλογα με τα έτη λειτουργίας της επιχείρησης:

Ετη λειτουργίας Συντελεστές

Ετη λειτουργίας	Συντελεστές
πάνω από 3 μέχρι 5	25%
πάνω από 5 μέχρι 10	50%
πάνω από 10 μέχρι 15	75%
πάνω από 15	100%

Προκειμένου για επιχειρήσεις που δεν είναι υπόχρεες σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων του ΚΒΣ ή τηρούν βιβλία αγορών, οι πιο πάνω συντελεστές περιορίζονται κατά ποσοστό 50%.

Όταν η επιχείρηση της οποίας μεταβιβάζονται μερίδια έχει προέλθει από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων και πριν από τη μεταβίβαση των μεριδίων της έχει υποβάλει λιγότερες από τρεις (3) δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, για την εξεύρεση του μέσου όρου των εισοδημάτων ή των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης έχει ανάλογη εφαρμογή η παρ. 4 της υπ' αριθ. 1112719/11072/Β0012/ΠΟΛ.1233/2.12.1999 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών.

δ) Το ποσό που προκύπτει κατά τα ανωτέρω πολλαπλασιάζεται με το ποσοστό συμμετοχής του μεταβιβάζοντος και το ποσό που προκύπτει είναι η ελάχιστη αξία μεταβίβασής του.

3. Ως κόστος απόκτησης λαμβάνεται αυτό που πράγματι καταβλήθηκε και το οποίο δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από αυτό που προκύπτει με βάση την παρ. 2 της παρούσας.

Εξαιρετικά όταν μεταβιβάζονται εταιρικά μερίδια, μερίδες κλπ. που έχουν αποκτηθεί πριν από τις 17.11.1999, ως κόστος απόκτησής τους λαμβάνεται η αξία τους, όπως αυτή προσδιορίσθηκε οριστικά κατά την απόκτησή τους ή η αξία τους όπως αυτή αναφέρεται στο Καταστατικό, εφόσον δεν έχει λάβει χώρα οποιαδήποτε μεταβίβασή τους.

4. Το ελάχιστο ποσό της υπεραξίας κατά τη μεταβίβαση μεριδίων ΕΠΕ εξευρίσκεται με την αφαίρεση του κόστους απόκτησής τους από την ελάχιστη αξία του. Για την εξεύρεση της ελάχιστης αξίας των μεριδίων εφαρμόζονται ανάλογα οι παρ. 1, 2, 3 και 4 της υπ' αριθ. 1112719/11072/Β0012/ΠΟΛ.1233/2.12.1999 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, μειωμένου του μέσου όρου των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης: α) με την εμπορική αμοιβή της περ. α' της παρ. 1 της παρούσας, όταν ο μεταβιβάζων είναι διαχειριστής και έχει ποσοστό συμμετοχής από 50% και πάνω και β) με τον τόκο επί των ιδίων κεφαλαίων της περ. β' της παρ. 1 της παρούσας.

Ως κόστος απόκτησής τους λαμβάνεται αυτό που προκύπτει με ανάλογη εφαρμογή της προηγούμενης παρ. 3.

5. Σε περίπτωση που από το συμβολαιογραφικό έγγραφο ή ιδιωτικό συμφωνητικό προκύπτει αξία μεταβίβασης μεγαλύτερη της ελάχιστης αξίας που προκύπτει σύμφωνα με τις παραπάνω παραγράφους, για τον προσδιορισμό της ελάχιστης υπεραξίας λαμβάνεται υπόψη αυτή η μεγαλύτερη αξία.

6. Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

1. Σας κοινοποιούμε την υπ' αριθ. 135/1998 απόφαση του Σ.τ.Ε., με την οποία κρίθηκε ότι "σε περίπτωση φορολογικού ελέγχου και διαπιστώσεως παραβάσεως περί την τήρηση των διατάξεων του προϊσχύσαντος Κώδικος Φορολογικών Στοιχείων (Π.Δ.99/1977), η οποία έχει λάβει χώρα πριν από την έναρξη ισχύος του νεωτέρου Κώδικος Βιβλίων και Στοιχείων (1.7.1992), επιβάλλεται, ως ουσιώδης τύπος της διαδικασίας εκδόσεως της πράξεως επιβολής προστίμου, η επίδοση του σχετικού σημειώματος με κλήση προς παροχή εξηγήσεων, η μη τήρηση δε του τύπου αυτού επάγεται ακυρότητα της πράξεως αυτής".

2. Κατόπιν των ανωτέρω, εφόσον στο εξής διαπιστώνονται παραβάσεις του ΚΦΣ, οι οποίες αναφέρονται σε χρόνο διάπραξης προ της 1ης Ιουλίου 1992, πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο σημείωμα, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 45 του Π.Δ.99/1977 (ΚΦΣ).

3. Διευκρινίζεται ότι, σε παλαιές εκκρεμούσες υποθέσεις, στις οποίες δεν έχουν κοινοποιηθεί σημειώματα της παρ. 8 του άρθρου 45 του ΚΦΣ και εφόσον αυτές ακυρωθούν για τυπικούς λόγους από τα Διοικητικά Δικαστήρια, οι Προϊστάμενοι ΔΟΥ πρέπει, επαναλαμβάνοντας τη διαδικασία, να κοινοποιήσουν τα εν λόγω σημειώματα και, στη συνέχεια, εφόσον κρίνεται ότι η παράβαση δεν αναιρείται από την απάντηση του φορολογούμενου, να εκδίδονται νέες αποφάσεις επιβολής προστίμων. Σημειώνουμε ότι είναι νόμιμη η επανάληψη της διαδικασίας και η έκδοση νέας πράξης επιβολής προστίμου, μετά την ακύρωση της αρχικής για τυπικούς λόγους, ακόμα και αν έχει ασκηθεί έφεση, όπως έχει κριθεί με τις υπ' αριθ. 52/1982, 3353/1982, 2683/1982 κ.λπ. αποφάσεις του Σ.τ.Ε.

4. Κάθε αντίθετη διαταγή με το περιεχόμενο της παρούσας, ανακαλείται.

-----*

Σ.τ.Ε.135/1998
Τμήμα Β'

3. Επειδή, στο άρθρο 45, παρ. 8 του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων (Π.Δ.99/1977, ΦΕΚ 34/Α'), όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 1 του Π.Δ.51/1991, ορίζεται ότι: "Ο Προϊστάμενος της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας ή ο υπάλληλος που ορίζεται από αυτόν, κατά τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων του παρόντος Κώδικα στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα άλλου υποχρέου, υποχρεούται να παραδώσει σ' αυτόν, επί αποδείξει, μετά το πέρας του ελέγχου, σημείωμα για τις παραλείψεις και παρατυπίες στην εφαρμογή του παρόντος Κώδικα που εξακρίβωσαν κατά τον έλεγχο" και ότι: "με το πιο πάνω σημείωμα καλείται ο επιτηδευματίας, εντός δέκα ημερών, να αναφέρει τις απόψεις του και να παράσχει σχετικές διευκρινίσεις για τις παραλείψεις που εξακριβώθηκαν...".

Εξάλλου, ο νεώτερος "Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων" (Π.Δ.186/1992, ΦΕΚ 84/Α') ορίζει στο άρθρο 36 ότι: "Ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ και ο υπάλληλος που ορίζεται από αυτόν δικαιούται, οποιαδήποτε εργάσιμη για τον υπόχρεο ώρα, να λαμβάνει γνώση, να ελέγχει και να θεωρεί όλα τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό ή άλλους νόμους, καθώς και αυτά που τηρούνται προαιρετικά από

τον υπόχρεο και να λαμβάνει γνώση οποιουδήποτε άλλου βιβλίου, εγγράφου ή στοιχείου και κάθε περιουσιακού στοιχείου που βρίσκεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα κάθε άλλου υποχρέου..." (παρ. 1), ότι: "Ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ ή ο υπάλληλος που ορίζεται από αυτόν υποχρεούται, μετά το πέρας του τακτικού ελέγχου

των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία, να παραδώσει σ' αυτόν, με απόδειξη, σημείωμα για τις παρατυπίες και παραλείψεις που διαπίστωσε κατά τον έλεγχο των αντικειμένων που ασχολήθηκε, με υποδείξεις για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού" και ότι: "Το σημείωμα αυτό δεν αποτελεί στοιχείο της διαδικασίας για τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου ή της πράξης επιβολής προστίμου..." (παρ. 7), οι διατάξεις δε του τελευταίου αυτού άρθρου ισχύουν από 1.7.1992 (άρθρο 40, παρ. 3 του ΚΒΣ).

4. Επειδή, οι ανωτέρω νεώτερες διατάξεις του άρθρου 36 του "Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων" (Π.Δ.186/1992), στις οποίες γίνεται λόγος για έλεγχο και θεώρηση των βιβλίων και στοιχείων "που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό" (παρ. 1) και για "υποδείξεις για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού" (παρ. 2), εφαρμόζονται, κατά την έννοιά τους, μόνο σε περιπτώσεις φορολογικών ελέγχων που διενεργούνται υπό το κράτος της ισχύος του ως άνω Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, για τη διαπίστωση της νομοτύπου τηρήσεως των προβλεπόμενων από τον Κώδικα αυτό βιβλίων και στοιχείων, όχι δε και σε περιπτώσεις παραβάσεων προγενεστέρων της ισχύος αυτού και αφορωσών βιβλία και στοιχεία του προϊσχύσαντος "Κώδικος Φορολογικών Στοιχείων" (Π.Δ.99/1977), για τις οποίες είναι εφαρμοστέες οι διατάξεις του άρθρου 45 του τελευταίου αυτού Κώδικος. Συνεπώς, σε περίπτωση διενεργείας φορολογικού ελέγχου και διαπιστώσεως παραβάσεως περί την τήρηση των διατάξεων του προϊσχύσαντος Κώδικος Φορολογικών Στοιχείων, η οποία έχει λάβει χώρα πριν από την έναρξη ισχύος του ως άνω νεωτέρου Κώδικος Βιβλίων και Στοιχείων, επιβάλλεται, ως ουσιώδης τύπος της διαδικασίας εκδόσεως της πράξεως επιβολής προστίμου, η επίδοση του σχετικού σημειώματος με κλήση προς παροχή εξηγήσεων, η μη τήρηση δε του τύπου αυτού επάγεται ακυρότητα της πράξεως αυτής.

5. Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από την προσβαλλόμενη απόφαση, εις βάρος της αναιρεσιβλήτου επιβλήθηκε, με την ένδικη πράξη, πρόστιμο ύψους 120.000 δρχ., με την αιτιολογία ότι αυτή δεν είχε ζητήσει ούτε λάβει φορολογικά στοιχεία σε έξι περιπτώσεις αγοράς εκ μέρους της, εντός του έτους 1984, από εταιρία καλλυντικών 72 τεμαχίων αποσμητικών. Για την επιβολή του προστίμου η Φορολογική Αρχή στηρίχθηκε στο υπ' αριθ. 488/4.6.1992 δελτίο πληροφοριών της Υπηρεσίας Ελέγχου Διακινήσεως Αγαθών και σε έλεγχο βιβλίων και στοιχείων, τα οποία προσκόμισε η αναιρεσίβλητη στο κατάστημα της Φορολογικής Αρχής, έπειτα από την από 29.4.1993 σχετική πρόσκληση. Το δικάσαν Δικαστήριο της ουσίας έκρινε ότι η ένδικη πράξη δεν είχε εκδοθεί νομίμως, διότι δεν είχε προηγηθεί η επίδοση στην αναιρεσίβλητη του κατ' άρθρο 45, παρ. 8 του ΚΦΣ (Π.Δ.99/1977) σημειώματος.

6. Επειδή, υπό τα ανωτέρω δεδομένα, εφ' όσον δηλαδή η αποδοθείσα στην αναιρεσίβλητη παράβαση φέρεται να έλαβε χώρα κατά το χρόνο ισχύος του προϊσχύσαντος "Κώδικος Φορολογικών Στοιχείων" (Π.Δ.99/1977), η έκδοση της σχετικής (ενδίκου) πράξεως προστίμου διέπεται και από τη διάταξη του άρθρου 45, παρ. 8 του Κώδικος αυτού, η οποία, ως ουσιώδη τύπο της διαδικασίας, επιβάλλει την επίδοση στο φορολογούμενο του ως άνω σημειώματος. Συνεπώς, δεχθέν το δικάσαν Δικαστήριο της ουσίας ότι η ένδικη πράξη ήταν ακυρωτέα για παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς της, λόγω της μη κοινοποιήσεως στην αναιρεσίβλητη του κατά τα ανωτέρω σημειώματος, ορθώς το νόμο ερμήνευσε και εφάρμοσε και είναι απορριπτέα, ως αβάσιμα, τα περί του αντιθέτου προβαλλόμενα με την κρινόμενη αίτηση, η οποία, ως εκ τούτου, πρέπει να απορριφθεί.

Δια ταύτα

Απορρίπτει την κρινόμενη αίτηση.

20.1119/20.05.1999 Η υπεραξία που προκύπτει από την πώληση μετοχών Ανώνυμης Εταιρίας που εκμεταλλεύεται τουριστικά πλοία του Ν.438/1976, καθώς και αυτή που προκύπτει από την πώληση τουριστικού πλοίου απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος

Με αφορμή τα γραπτά και προφορικά ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην Υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις της υποπερ. ββ' της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν.2238/1994, όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με την παρ. 1 του άρθρου 15 του Ν.2459/1997, ορίζεται ότι φορολογείται αυτοτελώς, με συντελεστή 20%, λογιζόμενο ως εισόδημα κάθε κέρδος ή ωφέλεια που προέρχεται από τη μεταβίβαση μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών, εταιρικών μερίδων ή μεριδίων, καθώς και ποσοστών συμμετοχής σε κοινωνία αστικού δικαίου που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα ή σε κοινοπραξία της παρ. 2 του άρθρου 2 του ΚΒΣ.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. ζ' της παρ. 3 του άρθρου 28 του Ν.2238/1994, ορίζεται ότι θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και η πραγματοποιηθείσα αυτόματη υπερτίμηση του πάγιου κεφαλαίου που χρησιμοποιείται στην επιχείρηση, καθώς και η υπερτίμηση που δεν πραγματοποιήθηκε, εφόσον αυτή έχει περιληφθεί στην απογραφή.

3. Επίσης, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 2 του Ν.27/1975, ορίζεται ότι ο φόρος που επιβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του νόμου εξαντλεί κάθε υποχρέωση του πλοιοκτήτη, καθώς και του μετόχου ή εταίρου ημεδαπής ή αλλοδαπής εταιρίας οποιουδήποτε τύπου από φόρο εισοδήματος, καθόσον αφορά στα κέρδη τα οποία προκύπτουν από την εκμετάλλευση πλοίων.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 2 του ίδιου ως άνω άρθρου, ορίζεται ότι ως εισόδημα απαλλασσόμενο νοείται και η τυχόν υπεραξία η οποία πραγματοποιείται από την εκποίηση του πλοίου, την είσπραξη ασφαλιστικής αποζημίωσης ή από οποιαδήποτε άλλη αιτία.

4. Το Ν.Σ.Κ., ερμηνεύοντας τις πιο πάνω διατάξεις του Ν.27/1975, γνωμοδότησε, με την υπ' αριθ. 39/1998 Γνωμοδότησή του, που έγινε αποδεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών, ότι οι διατάξεις του άρθρου 13 του Ν.2238/1994 δεν εφαρμόζονται στις ναυτικές εταιρίες.

5. Εξάλλου, με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν.438/1976, σχετικά με τις διαρρυθμίσεις φορολογιών των τουριστικών πλοίων ή πλοιαρίων, προβλέπεται η φορολόγηση αυτών με βάση τα οριζόμενα στο άρθρο 12 του Ν.27/1975 "περί φορολογίας πλοίων", χωρίς όμως και να γίνεται καμία παραπομπή στις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 2 του Ν.27/1975.

6. Τέλος, με τις διατάξεις της περ. ζ' της παρ. 1 του άρθρου 103 του Ν.2238/1994, ορίζεται ότι τα κέρδη από την εκμετάλλευση πλοίων με ελληνική σημαία, που αποκτώνται από ημεδαπές Ανώνυμες Εταιρίες (ΑΕ), Συνεταιρισμούς ή Ενώσεις τους, τα οποία υπόκεινται στον εδαφικό φόρο για τα πλοία, όπως αυτός ισχύει κάθε φορά, απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος.

7. Ενόψει των ανωτέρω, γεννήθηκε το ερώτημα αν η υπεραξία που προκύπτει από την πώληση τουριστικού πλοίου ΑΕ, καθώς και αυτή που προκύπτει από την πώληση μετοχών ΑΕ που εκμεταλλεύεται τουριστικά πλοία του Ν.438/1976, απαλλάσσεται ή όχι της φορολογίας,

δεδομένου ότι δεν γίνεται καμία παραπομπή στις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 2 του Ν.27/1975.

8. Το Δ' Τμήμα του Ν.Σ.Κ., με την υπ' αριθ. 119/1999 Γνωμοδότησή του, που έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών, γνωμοδότησε ότι τόσο η υπεραξία που προκύπτει από την πώληση μετοχών ημεδαπής ΑΕ που εκμεταλλεύεται τουριστικά πλοία του Ν.438/1976, όσο και η υπεραξία που προκύπτει από την πώληση τουριστικού πλοίου, απαλλάσσονται της φορολογίας καθόσον τα άρθρα 12 και 13 του Ν.27/1975 δεν έχουν αυτοτέλεια σε σχέση με τα βασικά άρθρα του νόμου αυτού και, συνεπώς, οι αναφερόμενες στο άρθρο 2 ρυθμίσεις ισχύουν και για τα τουριστικά πλοία.

9. Μετά απ' όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω, προκύπτει ότι η υπεραξία που προκύπτει από την πώληση μετοχών ΑΕ που εκμεταλλεύεται τουριστικά πλοία του Ν.438/1976, καθώς και αυτή που προκύπτει από την πώληση τουριστικού πλοίου, δεν υπόκεινται σε φορολογία εισοδήματος.

10. Με την παρούσα σας κοινοποιούμε και την υπ' αριθ. 119/1999 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., για πληρέστερη ενημέρωσή σας.

-----*-----

Αρ. Γνωμ.: 119/1999

Περίληψη ερωτήματος: Ερωτάται αν η υπεραξία που προκύπτει από την πώληση μετοχών ΑΕ που εκμεταλλεύεται τουριστικά πλοία του Ν.438/1976, καθώς και αυτή που προκύπτει από την πώληση τουριστικού πλοίου, απαλλάσσονται ή όχι της φορολογίας.

Επί του άνω ερωτήματος το Δ' Τμήμα του Ν.Σ.Κ. εγνωμοδότησεν ως εξής:

Με τις διατάξεις του άρθρου 15, παρ. 1 του Ν.2459/1997 ωρίσθησαν, κατ' αντικατάσταση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν.2238/1994, τα εξής:

“Άρθρο 15” Φορολογία υπεραξίας μετοχών

1. Η περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν.2238/1994 αντικαθίσταται ως εξής:

α) Με συντελεστή 20% κάθε κέρδος ή ωφέλεια που προέρχεται από τη μεταβίβαση:

αα) Ολόκληρης επιχείρησης.....

ββ) Μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών, εταιρικών μεριδίων ή μεριδίων, καθώς και ποσοστών συμμετοχής σε κοινωνία αστικού δικαίου που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα ή σε κοινοπραξία της παρ. 2 του άρθρου 2 του ΚΒΣ”.

Όπως προκύπτει από την οικεία Εισηγητική Εκθεση, η θέσπιση της άνω διατάξεως εγένετο για λόγους ίσης φορολογικής μεταχείρισης, καθόσον με τις προϊσχύσασες διατάξεις εφορολογείτο, καθ' υποστηρικτικά άποψη (βλ. πάντως και αντίθετη γνώμη στη μειοψηφία της υπ' αριθ. 248/1994 Γνωμοδοτήσεως της Ολομ. ΝΣΚ, Εφ. Πατρών 38/1995 κ.λπ.), μόνον το κέρδος ή η ωφέλεια που προέκυπτε από τη μεταβίβαση ολόκληρης επιχείρησης ή εταιρικών μεριδίων προσωπικών εταιριών και ΕΠΕ και κατελείπετο εκτός ρυθμίσεως η μεταβίβαση μετοχών κ.λπ.

Στην ερωτώσα Υπηρεσία ανέκυψαν αμφιβολίες κατά πόσον η άνω διάταξη εφαρμόζεται και επί των εταιριών που εκμεταλλεύονται τουριστικά πλοία του Ν.438/1976, ίδια ενόψει των ορισμών του Ν.27/1975. Ωσαύτως, ανέκυψαν αμφιβολίες και κατά πόσον υπόκειται σε φορολογία η υπεραξία που προκύπτει από την πώληση τουριστικού πλοίου.

Ειδικότερα, στο άρθρο 1 του Ν.27/1975 περί φορολογίας πλοίων κ.λπ., ορίζονται τα παρακάτω:

“Άρθρο 1”

1. Επιβάλλεται, κατά τας διατάξεις του παρόντος νόμου, φόρος και εισφορά επί των υπό ελληνικήν σημαίαν πλοίων.

2. Δια τους σκοπούς του παρόντος νόμου, τα πλοία λογίζονται υπό ελληνικήν σημαίαν από της νηολογήσεως των εις ελληνικόν λιμένα ή της εγγραφής των εις τα εις Προξενικά Λιμεναρχεία τηρούμενα νηολόγια ή της εκδόσεως προσωρινού εγγράφου ελληνικής εθνικότητας αυτών, μέχρι του χρόνου καθ' ον λαμβάνει χώραν το επιβάλλον την διαγραφήν του εκ του νηολογίου γεγονός.

3. Ο όρος πλοίων περιλαμβάνει και τα πλοιάρια, εφόσον ειδικώς δεν ορίζεται άλλως.

“Άρθρο 2”

1. Ο κατά τας διατάξεις του παρόντος νόμου επιβαλλόμενος φόρος εξαντλεί πάσαν υποχρέωσιν του πλοιοκτήτου, ως και του μετόχου ή εταίρου ημεδαπής ή αλλοδαπής εταιρίας οιοδήποτε τύπου εκ φόρου εισοδήματος, καθόσον αφορά εις τα κέρδη τα οποία προκύπτουν εκ της εκμεταλλεύσεως πλοίων.

2. Ως εισόδημα απαλλασσόμενον νοείται και η τυχόν υπεραξία η πραγματοποιημένη εκ της εκποιήσεως του πλοίου, εισπράξεως ασφαλιστικής αποζημιώσεως ή εξ οιασδήποτε άλλης αιτίας.

3. Εις ην περίπτωσην ημεδαπή ή αλλοδαπή εταιρία πλοιοκτήτρια πλοίων υπό ελληνικήν σημαίαν, ασκεί πλην της εκμεταλλεύσεως του πλοίου και άλλας επιχειρήσεις, απαλλάσσεται από του φόρου εισοδήματος ποσόν των καθαρών κερδών ή των μερισμάτων ίσον προς την σχέσιν την υφισταμένην μεταξύ των εκ του πλοίου κτηθέντων ακαθαρίστων εσόδων και του συνόλου των ακαθαρίστων εσόδων της τοιαύτης εταιρίας.

“Άρθρο 3”

Κατάταξις πλοίων εις κατηγορίας

1. Δια την επιβολήν του φόρου και της εισφοράς, τα υποκείμενα εις τούτον πλοία, κατατάσσονται εις τας ακόλουθους κατηγορίας:

A. Πρώτη κατηγορία

α) Μηχανοκίνητα φορτηγά πλοία, δεξαμενόπλοια και πλοία ψυγεία χωρητικότητας ολικής (gross) 3.000 κόρων και άνω.

β) Σιδηρά φορτηγά πλοία ξηρού και υγρού φορτίου και πλοία ψυγεία.....

γ) Επιβατηγά πλοία επεκτείνοντα τους πλόας των εις λιμένας εξωτερικού ή εκτελούντα πλόας μεταξύ λιμένων εξωτερικού.

δ) Επιβατηγά πλοία ολικής χωρητικότητας άνω των 500 κόρων.....

ε) Πλωτά γεωτρύπανα.....

B. Δευτέρα κατηγορία

Λοιπά μηχανοκίνητα πλοία, ιστιοφόρα και πλοιάρια γενικώς.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ε'

Φορολογία πλοίων δευτέρας κατηγορίας

“Άρθρο 12”

Υπολογισμός φόρου

1. Ο φόρος επί των πλοίων της δευτέρας κατηγορίας του άρθρου 3 του παρόντος νόμου υπολογίζεται ετησίως κατά κόρον ολικής χωρητικότητας (gross) του πλοίου και καταβάλλεται εις δραχμάς επί τη βάσει της ακόλουθου κλίμακος:

Κλιμάκιον εις κόρους ολικής χωρητικότητας	Φορολογικός συντελεστής κλιμακίου	Φόρος κατά κόρον χωρητικότητας εις δρχ	Φόρος κλιμακίου εις κόρους ολικής	Σύνολο χωρητικότητας ετησίου εις δρχ φόρου (gross)
--	---	---	--	--

10	10	100	10	100
10	15	150	20	250
20	20	400	40	650
30	25	750	70	1.400
30	30	900	100	2.300

Δια την επιπλέον των 100 κόρων ολικήν χωρητικότητα (gross) ο φόρος καθορίζεται εις 35 δρχ. κατά κόρον.

2. Ο φόρος της κλίμακος της προηγούμενης παραγράφου μειούται:

α) Κατά 50%, προκειμένου περί πλοίων δρομολογουμένων εις τακτικές γραμμάς μεταξύ ελληνικών και ξένων λιμένων ή και μόνον μεταξύ ξένων λιμένων.

β) Κατά 60%, προκειμένου περί επιβατηγών πλοίων, μηχανοκίνητων, ιστιοφόρων και ανεξαρτήτως υλικού αυτών και

γ) Κατά 75%, προκειμένου περί αλιευτικών.

Προκειμένου περί πλοίων εμπιπτόντων εις πλείονας της μιας περιπτώσεως της παρούσης παραγράφου, ενεργείται μία μόνον μείωσις του φόρου, η μάλλον συμφέρουσα εις τον υπόχρεον πλοιοκτήτην.

“Άρθρο 13”

Απαλλαγáι - Μείωσις φόρου

Επί των περί των το άρθρο 12 του παρόντος νόμου πλοίων δευτέρας κατηγορίας αναγνωρίζονται αι κατωτέρω απαλλαγáι και μειώσεις επί του κατά τας διατάξεις του άρθρου τούτου οφειλομένου φόρου:

1. Φορηγά πλοία, δεξαμενόπλοια ή πλοία - ψυγεία, ηλικίας ανωτέρας των δέκα ετών και μικρότερας των είκοσι ετών, τιθέμενα το πρώτον υπό ελληνικήν σημαίαν, υπόκεινται εις το ήμισυ του φόρου επί μίαν πενταετίαν.

2.

3.

4.

5. Πλοία ναυπηγούμενα εν Ελλάδι και τιθέμενα υπό ελληνικήν σημαίαν απαλλάσσονται του φόρου μέχρι συμπληρώσεως ηλικίας δώδεκα ετών.

6.

Περαιτέρω, με το Ν.438/1976 "περί τουριστικών πλοίων και πλοιαρίων και αθλητικών σκαφών και ρυθμίσεως δασμολογικών και φορολογικών θεμάτων επί πλοίων, ως και επί πλοιαρίων αναψυχής" ωρίσθησαν τα εξής:

“Άρθρο 1”

1. Τουριστικόν πλοίον ή πλοιάριον, δια την εφαρμογήν των διατάξεων του παρόντος, νοείται παν σκάφος αυτοκινούμενον εν τη θαλάσση, άνευ ή μετά θαλάμων ενδιστήσεως και διανυκτερεύσεως πέραν των του πληρώματος μέχρις είκοσι πέντε επιβατών, δυνάμενον, ως εκ

της εν γένει κατασκευής του, να χρησιμοποιείται αποκλειστικώς εις εκτέλεσιν πλόων θαλασσίας αναψυχής ή περιηγήσεως, επί ναύλω ή άνευ ναύλου.

2. Τα εκ των κατά την προηγουμένην παράγραφον σκαφών, διαθέτοντα θαλάμους, χαρακτηρίζονται ως τουριστικά θαλαμηγά πλοία, τα δε άνευ θαλάμων τουριστικά πλοίαρια.

3. Τα τουριστικά πλοία ή πλοίαρια, εφόσον χρησιμοποιούνται δια την εκτέλεσιν πλόων άνευ ναύλου, χαρακτηρίζονται ως ιδιωτικής χρήσεως, τα δε επί ναύλω ως επαγγελματικά.

4. Τα κατά την παρ. 2 τουριστικά πλοίαρια τα προοριζόμενα, ως εκ της κατασκευής των, δια την συμμετοχήν των εις ναυτικά αθλήματα, χαρακτηρίζονται ως ναυταθλητικά, εφόσον φέρονται εγγεγραμμένα εις τα μητρώα ανεγνωρισμένων ναυτικών ομίλων.

“Άρθρο 4”

1. Η εκμετάλλευσις των επαγγελματικών τουριστικών σκαφών επιτρέπεται μόνον δι' ολικής ναυλώσεως, προς τον αποκλειστικόν σκοπόν θαλασσίας αναψυχής ή περιηγήσεως, απαγορευομένης απολύτως της ολικής ή μερικής ναυλώσεως δια μεταφοράν προσώπων επί εισιτηρίω και πραγμάτων επί ναύλω.

2. Δικαίωμα εκναυλώσεως ανεγνωρισμένων επαγγελματικών τουριστικών σκαφών υπό ελληνικήν σημαίαν, έχουσι μόνον οι ιδιοκτήται, εφοπλισταί, ναυτικοί πράκτορες οι διεπόμενοι υπό του Ν.4473/1965 "περί ελέγχου της ναυσιπλοίας, επιθεωρήσεως εμπορικών πλοίων και άλλων τινών διατάξεων", οι εν Ελλάδι ανεγνωρισμένοι ναυλομεσίται, κατά τα ορισθησόμενα δια κοινής αποφάσεως Υπουργών Ε.Ν. και Προεδρίας Κυβερνήσεως, ως και τα ανεγνωρισμένα γραφεία ταξιδίων γενικού τουρισμού.

“Άρθρο 9”

Διαρρύθμισις φορολογιών

1. Από 1.1.1976 απαλλάσσονται τα υπό ελληνικήν σημαίαν τουριστικά επαγγελματικά πλοία ή πλοίαρια του φόρου κύκλου εργασιών του προβλεπομένου υπό του άρθρου 45 του Ν.12/1975 "περί τροποποιήσεως και συμπληρώσεως φορολογικών και άλλων τινών συναφών διατάξεων".

2. Από της αυτής ως άνω χρονολογίας, αυξάνεται εις το δεκαπλάσιον, προκειμένου περί των υπό ελληνικήν σημαίαν τουριστικών επαγγελματικών πλοίων ή πλοιαρίων, ο φόρος ο επιβαλλόμενος υπό της παρ. 1 του άρθρου 12 του Ν.27/1975 "περί φορολογίας πλοίων, επιβολής εισφοράς προς ανάπτυξιν της εμπορικής ναυτιλίας, εγκαταστάσεως αλλοδαπών ναυτιλιακών επιχειρήσεων και ρυθμίσεως συναφών θεμάτων".

3. Αι απαλλαγáι και μειώσεις αι προβλεπόμεναι εις τα άρθρα 12 και 13 του Ν.27/1975 δεν ισχύουν προκειμένου περί πλοίων ή πλοιαρίων της αυτής ως άνω κατηγορίας, εξαιρέσει της απαλλαγής της προβλεπομένης υπό της διατάξεως της παρ. 5 του άρθρου 13 του νόμου τούτου.

4. Η δια της παρ. 1 του άρθρου 12 του Ν.27/1975 επιβαλλομένη φορολογία ορίζεται εις το πενταπλάσιον, προκειμένου περί πλοίων ιδιωτικής χρήσεως υπό ελληνικήν σημαίαν, διεπομένων ή μη υπό του παρόντος νόμου και ανεξαρτήτως αριθμού επιβατών.

5. Η κυριότης επί πλοίου ή πλοιαρίου μέχρις 20 κόρων ολικής χωρητικότητος, κατά την έννοιαν του παρόντος νόμου, εγγεγραμμένου εις τα ελληνικά νηολόγια, δεν αποτελεί τεκμήριον δια την εφαρμογήν του άρθρου 5 του Ν.3323/1955 "περί φορολογίας του εισοδήματος".

Από το συνδυασμό των παραπάνω διατάξεων προκύπτει ότι τα τουριστικά πλοία φορολογούνται βάσει του Ν.27/1975 και δη με τις ειδικότερες ρυθμίσεις που προβλέπονται στο Ν.438/1976. Εξάλλου, ναι μεν με τον τελευταίο αυτό νόμο γίνεται μόνο παραπομπή στα άρθρα 12 και 13 του Ν.27/1975, πλην τα άρθρα αυτού δεν έχουν αυτοτέλεια σε σχέση με τα προηγούμενα βασικά άρθρα του ίδιου νόμου,

αλλά συναρτώνται άρρηκτα μ' αυτά και, συνεπώς, ισχύουν οι ρυθμίσεις του άρθρου 2 του Ν.27/1975 για τα τουριστικά πλοία. (Την ισχύ του άνω άρθρου 2 του Ν.27/1975 στα τουριστικά πλοία εδέχθη και η Γενική Διεύθυνση Φορολογίας με το υπ' αριθ. 1043863/748/Α0012/3.4.1998 έγγραφό της προς φορολογούμενο).

Επομένως, εφόσον ισχύουν οι άνω διατάξεις και για τα τουριστικά πλοία, έπεται ότι η υπεραξία που προκύπτει από την πώληση ττοιούτου πλοίου απαλλάσσεται και αυτή της φορολογίας, κατά τη ρητή περί τούτου πρόβλεψη του άρθρου 2, παρ. 2 του Ν.27/1975.

Εξ ετέρου, σύμφωνα με τα δεκτά γενόμενα με την υπ' αριθ. 39/1998 Γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ. στην ίδια απαλλαγή υπόκειται και η υπεραξία που προκύπτει από την πώληση μετοχών ΑΕ που εκμεταλλεύεται πλοία υπαχθέντα στο Ν.27/1975, αφού αυτή εμπίπτει στην έννοια της υπεραξίας εξ άλλης "οιασδήποτε αιτίας" που προβλέπει ο νόμος και δη ως της κορυφαίας μορφής επιδιώξεως κέρδους - εισοδήματος εκ της εκμεταλλεύσεως του πλοίου.

Αν και, κατά τη γνώμη του Παρέδρου - Εισηγητού Π. Κιούση, στην έννοια της απαλλασσομένης του φόρου υπεραξίας του άρθρου 2, παρ. 2 του Ν.27/1975 δεν εμπίπτει και η κτωμένη εκ της μεταβιβάσεως μετοχών εκμεταλλευσόμενης τουριστικά πλοία εταιρίας, καθόσον οι διατάξεις που προβλέπουν φορολογικές απαλλαγές ερμηνεύονται στενώς και, εντεύθεν, ως απαλλασσόμενη του φόρου υπεραξία νοείται η συναπτομένη με αυτό τούτο το πλοίο (μεταβίβαση αυτού, είσπραξη ασφαλιστικής ή άλλης αποζημιώσεως, λόγω καταστροφής, πυρκαϊάς, αναπροσαρμογής αξίας κ.λπ.),

δηλονότι προερχόμενη εκ πράξεων αμέσως αφορωσών το πλοίο και όχι εκ της μεταβιβάσεως μετοχών εταιρίας εκμεταλλευσόμενης τουριστικό πλοίο (βλ. Άποψη μειοψηφίας στην υπ' αριθ. 39/1998 Γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ.).

Αλλωστε, ο φόρος επί των πλοίων είναι πραγματικός και επιβάλλεται στα πλοία και όχι στις επιχειρήσεις (Σ.τ.Ε.772/1985 κ.λπ.).

Εξάλλου, κατά την ίδια γνώμη, ουδείς λόγος συντρέχει ν' αποκλίνει τις από τη γενική ρύθμιση του άρθρου 15, παρ. 1 του Ν.2459/1997, προκειμένου περί εταιριών εκμεταλλευσόμενων τουριστικά πλοία, καθόσον ο Ν.439/1976 δεν καθιερύει ίδιον τύπον εταιρίας για την εκμετάλλευση τουριστικών πλοίων που ν' απολαμβάνει εξαιρετικών φορολογικών προνομίων, ενώ αποκλείεται και ο τύπος της ναυτικής

εταιρίας για τέτοια πλοία και πλοiάρια και τούτο κατά τη ρητή πρόβλεψη του άρθρου 1, παρ. 4 του Ν.959/1979.

Ακριβέστερα, η συνιστώμενη ΑΕ για την τοιαύτη εκμετάλλευση δεν φέρεται κατ' αρχήν να διαφέρει από τις συνήθεις ΑΕ, απολαμβάνουσα μάλιστα και μειωμένων φορολογικών απαλλαγών, σε σχέση με τις άλλες εταιρίες που υπάγονται ωσαύτως στο Ν.27/1975 και οπωσδήποτε σε σχέση με τις ναυτικές εταιρίες.

Εντεύθεν, κατά την άνω γνώμη, η υπεραξία που προκύπτει από την πώληση μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών μετοχών εταιριών εκμεταλλευσόμενων τοιαύτα πλοία, υπόκειται στις ρυθμίσεις του άρθρου 15, παρ. 1 του Ν.2459/1997.

Οθεν, στο υποβληθέν ερώτημα προσήκει καταφατική απάντηση, ήτοι ότι τόνον η υπεραξία που προκύπτει από την πώληση μετοχών ΑΕ που εκμεταλλεύεται τουριστικά πλοία του Ν.438/1976, όσον και η υπεραξία που προκύπτει από την πώληση τουριστικού πλοίου απαλλάσσονται της φορολογίας.

21.1096/13.03.1997 Υπολογισμός της υπεραξίας (ωφέλειας) που προκύπτει από την πώληση ως εμπόρευμα αυτοκινήτου οχήματος, που αποτελεί πάγιο στοιχείο της επιχείρησης μετά την εφαρμογή των παραγράφων 4 και 5 του άρθρου 18 του Ν.2459/1997

Σχετικά με το πιο πάνω θέμα, σας πληροφορούμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 18 του Ν.2459/1997 (ΦΕΚ 17 Α'/18.2.1997), τα τέλη χαρτοσήμου που ορίζονται από τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 4 του Ν.Δ.1146/1972, όπως τα τέλη αυτά είχαν διαμορφωθεί από μεταγενέστερους, του Ν.Δ.1146/1972, νόμους, αυξάνονται κατά 50%.

Η ισχύς αυτής της διάταξης, σύμφωνα με την παράγραφο 5 του ίδιου άρθρου και νόμου, αρχίζει από την 1 Απριλίου 1997.

2. Κατά συνέπεια, στις περιπτώσεις κατά τις οποίες, για την εξεύρεση και τη φορολογία της υπεραξίας (ωφέλειας) που προκύπτει από την πώληση, ως εμπορεύματος, του αυτοκινήτου οχήματος ή μοτοσικλέτας, απαιτείται ο υπολογισμός της αξίας πώλησης ή της αξίας κτήσης του πωλούμενου οχήματος με βάση τα τέλη χαρτοσήμου της παραγράφου 4 του άρθρου 4 του Ν.Δ.1146/1972, τότε τα τέλη αυτά λαμβάνονται υπόψη ως εξής:

α) Τα τέλη χαρτοσήμου, που ισχύουν κατά την ημερομηνία πώλησης του οχήματος, για τον προσδιορισμό της αξίας πώλησής του με βάση τα τέλη χαρτοσήμου που ορίζονται στην υπόψη διάταξη, δηλαδή για τις πωλήσεις που γίνονται από 1^{ης} Απριλίου 1997 και μετά, τα υπόψη τέλη χαρτοσήμου όπως αυτά διαμορφώθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 18 του Ν.2459/1997.

β) Τα τέλη χαρτοσήμου, που ίσχυαν κατά την ημερομηνία απόκτησης του πωλούμενου οχήματος, για τον προσδιορισμό της αξίας κτήσης, όταν ο προσδιορισμός της αξίας αυτής απαιτείται να γίνεται με βάση τα τέλη χαρτοσήμου της παραγράφου 4 του άρθρου 4 του Ν.Δ.1146/1972.

22.1044/14.02.1995 Υπόχρεος για καταβολή φόρου υπεραξίας από μεταβίβαση εταιρικού μεριδίου

Σας κοινοποιούμε την 496/1994 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους με την οποία έγιναν δεκτά τα ακόλουθα:

α. Υποχρέωση για την παρακράτηση του φόρου για την ωφέλεια που προκύπτει από τη μεταβίβαση εταιρικού μεριδίου ή ολόκληρης επιχείρησης με τα άυλα στοιχεία αυτής, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του ν. 2238/1994 (περίπτωση β' παραγράφου 1 άρθρου 32 ν.δ. 3323/1955), έχει ο αγοραστής.

β. Η εταιρία μέλος της οποίας μεταβίβασε το εταιρικό του μερίδιο, δεν έχει υποχρέωση παρακράτησης του φόρου.

γ. Σε περίπτωση που ο αγοραστής δεν παρακράτησε και δεν απέδωσε τον πιο πάνω φόρο, ο καταλογισμός του φόρου θα γίνει τόσο στον μη παρακρατήσαντα αγοραστή όσο και στον μη δηλώσαντα πωλητή από τη ΔΟΥ στην περιφέρεια της οποίας έγινε η καταβολή του ποσού, για το οποίο παρακρατήθηκε ο φόρος και αν δεν προκύπτει ο τόπος της καταβολής από τη ΔΟΥ της κατοικίας ή της κύριας διαμονής του αγοραστή.

Η γνωμοδότηση αυτή έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών.

Αρ. Γνωμ. 496/1994

Περίληψη Ερωτήματος: Υπόχρεος για την παρακράτηση και καταβολή φόρου υπεραξίας σε περίπτωση μεταβίβασης εταιρικού μεριδίου.

Επί του ανωτέρω ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους εγνωμοδότησεν ως εξής:

Α. Στο άρθρο 32 παραγρ. 1 περιπτ. β' του ΝΔ 3323/1955 "Περί Φορολογίας του εισοδήματος" (ΦΕΚ Α 214) ορίζεται ότι: 1. Φορολογείται αυτοτελώς λογιζόμενο ως εισόδημα: α)... β) Με συντελεστή 20% κάθε κέρδος ή ωφέλεια που προέρχεται από τη μεταβίβαση εταιρικού μεριδίου ή ολόκληρης επιχείρησης με τα άυλα στοιχεία αυτής, όπως αέρας, επωνυμία, σήμα, προνόμια κ.λπ."

Εξ άλλου, στο άρθρο 37α του ίδιου ΝΔ 3323/1955 ορίζεται, μεταξύ άλλων:

"1...2...3. Ο φόρος που αναλογεί στο εισόδημα της παρ. 1 του άρθρου 32 παρακρατείται από τον υπόχρεο για την καταβολή του κέρδους ή της ωφέλειας κατά την πίστωση ή την καταβολή αυτών στο δικαιούχο 4... 5. Οσοι παρακρατούν φόρο σύμφωνα, με τις διατάξεις των περιπτ. β', γ' και δ' της παρ. 1 και της παρ. 3 αυτού του άρθρου υποχρεούνται να αποδίδουν αυτόν με σχετική δήλωση που πρέπει

να υποβάλουν μέσα στον επόμενο από την παρακράτηση μήνα στη δημόσια οικονομική υπηρεσία, στην περιφέρεια της οποίας έγινε η καταβολή των ποσών για τα οποία παρακρατήθηκε ο φόρος. Ο φόρος αποδίδεται εφάπαξ στις περιπτ. β' και γ' της παρ. 1 και της παρ. 3 του άρθρου αυτού με την υποβολή της οικείας δήλωσης και σε τρεις ίσες μηνιαίες

δόσεις, από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται με την υποβολή της δήλωσης, στην περίπτ. δ' της παρ. 1".

Σημειώνεται ότι η προπαρατεθείσα παραγρ. 5, με το άρθρο 10 παρ. 23 του Ν. 2065/1992 "Αναμόρφωση της άμεσης φορολογίας και άλλες διατάξεις" (ΦΕΚ Α 113) αντικαταστάθηκε ως εξής: "δ. Όσοι παρακρατούν φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων β', γ' και δ' της παραγράφου 1 και της παραγράφου 3 αυτού του άρθρου, υποχρεούνται να αποδίδουν αυτόν με σχετική δήλωση που πρέπει να υποβάλλουν εντός του πρώτου δεκαπενθήμερου του επομένου από την παρακράτηση

μήνα, στην δημόσια οικονομική υπηρεσία, στην περιφέρεια της οποίας έγινε η καταβολή των ποσών για τα οποία παρακρατήθηκε ο φόρος, ο οποίος αποδίδεται εφάπαξ με την υποβολή της οικείας δήλωσης".

Τέλος, στο άρθρο 70 παραγρ. 1 του ιδίου ΝΔ 3323/1955, ορίζεται ότι: "Σε περίπτωση που ο φόρος παρακρατείται από τρίτα πρόσωπα, τα οποία έχουν υποχρέωση να υποβάλουν δήλωση αντί του πραγματικού φορολογουμένου, τα πρόσωπα αυτά έχουν και όλες τις ευθύνες που απορρέουν από αυτό το νόμο, όσον αφορά τη μη ακριβή τήρηση των σχετικών διατάξεων του για τις δηλώσεις και για τις άλλες διατάξεις του", ενώ στο άρθρο 67, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 13 παραγρ. 1 του Ν.

2065/1992 "Αναμόρφωση της άμεσης Φορολογίας και άλλες διατάξεις" (ΦΕΚ Α 113) ορίζεται:

1. Οι υπόχρεοι που υποβάλλουν ανακριβή δήλωση υπόκεινται σε πρόσθετο φόρο, ο οποίος υπολογίζεται σε ποσοστό δυόμισι τοις εκατό (2,5%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου, για κάθε μήνα καθυστέρησης.

2. Προκειμένου για υπόχρεους σε παρακράτηση φόρων, το παραπάνω ποσοστό αυξάνεται σε τέσσερα τοις εκατό (4%).

Απαγορεύεται η με οιονδήποτε τρόπο επίρριψη αυτής της προσαύξησης από τον υπόχρεο σε παρακράτηση στο φορολογούμενο, που βαρύνεται πραγματικώς με το φόρο.

Β. Από το συνδυασμό των παραπάνω διατάξεων σαφώς προκύπτει ότι αφ' ενός μεν φορολογείται αυτοτελώς, λογιζόμενο ως εισόδημα το κέρδος ή η ωφέλεια που προέρχεται από τη μεταβίβαση εταιρικού μεριδίου (βλ. ΣτΕ 4833/1983, 625/1985) και αφ' ετέρου ότι υποχρέωση για την παρακράτηση του αναλογούντος φόρου έχει ο προς ον γίνεται η μεταβίβαση του εταιρικού μεριδίου, ο οποίος είναι ο υπόχρεος για την καταβολή του κέρδους ή της ωφελείας.

Εξάλλου, από τη σαφή διατύπωση του άρθρου 37α παραγρ. 3 του ΝΔ 3323/1955, ότι ο φόρος που αναλογεί στο εισόδημα που προέρχεται (ως κέρδος ή ωφέλεια) από τη μεταβίβαση εταιρικού μεριδίου ή ολόκληρης επιχειρήσεως με τα άυλα στοιχεία αυτής (αέρας, επωνυμία, σήμα, προνόμια κλπ.) "παρακρατείται από τον υπόχρεο για την καταβολή του κέρδους ή της ωφελείας" συνάγεται ότι η εταιρεία, μέλος της οποίας μεταβίβασε το εταιρικό του μερίδιο, δεν έχει υποχρέωση παρακρατήσεως του φόρου αφού αυτή ουδεμία έχει ανάμειξη στην μεταβίβαση του εταιρικού μεριδίου, καθόσον η συναλλαγή γίνεται απ' ευθείας, μεταξύ μεταβιβάζοντος και αποκτώντος. Εκ τούτων παρέπεται ότι και ο καταλογισμός του μη παρακρατηθέντος φόρου δεν μπορεί να γίνει σε βάρος της εταιρείας.

Γ. Περαιτέρω, εκ του συνδυασμού των προπαρατεθέντων άρθρων 70 παραγρ. 1,67 του ΝΔ 3323/1955, και άρθρου 10 παραγρ. 23 Ν 2065/1992 προκύπτει ότι σε περίπτωση που ο φόρος παρακρατείται από τρίτα πρόσωπα, τα οποία έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν δήλωση αντί του πραγματικού φορολογουμένου (εντός του πρώτου 15νθημέρου του επομένου από την παρακράτηση μήνα) και να αποδώσουν τον παρακρατηθέντα φόρο εφάπαξ με την υποβολή της οικείας δηλώσεως, στην δημόσια οικονομική εφορία στην περιφέρεια της οποίας έγινε η καταβολή των ποσών για τα

οποία παρακρατήθηκε ο φόρος, τα πρόσωπα αυτά έχουν και όλες τις ευθύνες που απορρέουν από αυτό τον νόμο, όσον αφορά την μη ακριβή τήρηση των σχετικών διατάξεων του για τις δηλώσεις και για τις άλλες διατάξεις του.

Επομένως, είναι φανερό ότι ο μη παρακρατήσας και μη αποδόσας τον φόρο επί του κέρδους ή ωφελείας που προέρχεται από τη μεταβίβαση εταιρικού μεριδίου αγοραστής θα υποστεί τις συνέπειες της μη τηρήσεως των διατάξεων του ΝΔ 3323/55 και συνεπώς θα εκδοθεί σε βάρος του φύλλου ελέγχου, κατ' άρθρο 51 ΝΔ 3323/55.

Σημειώνεται, όμως, ότι εφόσον ο μεταβιβάζων το εταιρικό μερίδιο, (και ως εκ τούτου αποκτών το εκ της μεταβιβάσεως κέρδος ή ωφέλεια) έχει υποχρέωση υποβολής δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος κατ' άρθρο 11 ΝΔ 3323/1955, σ' αυτήν οφείλει να περιλάβει και το εκ της μεταβιβάσεως κτηθέν κέρδος ή ωφέλεια. Κι αν δεν έχει γίνει η κατά τα ανωτέρω παρακράτηση και απόδοση του φόρου επί της ωφελείας από τον αγοραστή, κατά την εκκαθάριση της δηλώσεως θα βεβαιωθεί και ο επί του κέρδους ή ωφελείας αναλογών φόρος, ο οποίος θα καταβληθεί από τον δηλώσαντα εισοδηματία. Εάν, όμως δεν υποβληθεί δήλωση φόρου εισοδήματος για το κέρδος ή την ωφέλεια ή επιδοθεί ανακριβής τοιαύτη, τότε θα εκδοθεί κατ' άρθρον 51 ΝΔ 3323/1955 φύλλο ελέγχου και εις βάρος του πωλητή. Το εκ της μεταβιβάσεως εταιρικού μεριδίου κτηθέν κέρδος ή ωφέλεια θα φορολογηθεί μόνο με συντελεστή 20% και δεν θα προστεθεί στα υπόλοιπα δηλούμενα εισοδήματα. Η υποχρέωση να περιλάβει στη δήλωση φόρου εισοδήματος (εφόσον υποχρεούται να υποβάλει τοιαύτη) και το κτηθέν κέρδος ή ωφέλεια εκ της μεταβιβάσεως εταιρικών μεριδίων έχει απλώς σκοπό να εμφανίσει στη φορολογική αρχή το κέρδος τούτο και δεν μεταβάλλει τον τρόπο φορολόγησής του.

Είναι αυτονόητο ότι το εις βάρος του υποχρέου μη παρακρατήσαντος και μη αποδόσαντος τον φόρο επί του κέρδους ή ωφελείας αγοραστή φύλλο ελέγχου είναι ανεξάρτητο των παραπάνω υποχρεώσεων και συνεπειών του πωλητή, σε τρόπο ώστε ενδεχομένως να έχουμε δύο φύλλα ελέγχου (σε βάρος του αγοραστή και του πωλητή), του Δημοσίου όμως, δικαιουμένου να εισπράξει τον αναλογούντα φόρο μόνο μία φορά (βλ. ΣτΕ 4481/1977, 2774/1979).

Δ. Τέλος, από την ρητή διατύπωση της προπαρατεθείσης παραγρ. 5 του άρθρου 37^α του ΝΔ 3323/1955, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 10 παραγρ. 23 του Ν. 2065/1992, κατά την οποία, όσοι παρακρατούν φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων β', γ' και δ' της παραγράφου 1 και της παραγράφου 3 αυτού του άρθρου υποχρεούνται να τον αποδίδουν με σχετική δήλωση που υποβάλουν στην δημόσια οικονομική υπηρεσία, "στην περιφέρεια της οποίας έγινε η καταβολή των ποσών για τα οποία παρακρατήθηκε ο φόρος", προκύπτει ότι αρμόδια ΔΟΥ για την έκδοση του φύλλου ελέγχου είναι αυτή στην περιφέρεια της οποίας έγινε η καταβολή του ποσού για το οποίο παρακρατήθηκε ο φόρος, διαφοροποιουμένης εν προκειμένω της γενικής αρχής του άρθρου 13 ΝΔ 3323/1955, κατά το οποίο αρμόδια ΔΟΥ δια την παραλαβή των δηλώσεων και τον έλεγχο τούτων, την εξακρίβωσιν των μη επιδοσάντων δηλώσεις και εν γένει δια την επιβολήν του φόρου είναι αυτή της κατοικίας ή της κύριας διαμονής του εις φόρον υποχρέου".

Το που ακριβώς έγινε η καταβολή του ποσού, για το οποίο παρακρατήθηκε ο φόρος, ως πραγματικό γεγονός, θα πρέπει να διαπιστούται κάθε φορά από τα διάφορα στοιχεία της συναλλαγής (συμβόλαια κλ.π.).

Αν παρά ταύτα, δεν μπορεί να διακριβωθεί ο τόπος της καταβολής του ποσού, θα πρέπει, κατ' ανάλογον εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 324 ΑΚ, να δεχθούμε αρμοδιότητα του προϊσταμένου της ΔΟΥ της κατοικίας ή της κύριας διαμονής του εις φόρον υποχρέου, ήτοι του αποκομίζοντος το κέρδος ή ωφέλεια από τη μεταβίβαση του εταιρικού μεριδίου (βλ. και γενική ρύθμιση του άρθρου 13 ΝΔ 3323/1955).

Ε. Με βάση τα προλεχθέντα το Νομικό Συμβούλιο του κράτους εγνωμοδότησεν επί των τεθέντων ερωτημάτων όπως ανωτέρω αναλυτικά εκτίθεται, ήτοι καταφατικά στο α' ερώτημα, αρνητικά στο β' ερώτημα και στο γ' ερώτημα ότι ο καταλογισμός του φόρου θα γίνει τόσο στον μη παρακρατήσαντα αγοραστή όσο και τον μη δηλώσαντα πωλητή, από την ΔΟΥ στην περιφέρεια της οποίας έγινε η καταβολή του ποσού, για το οποίο παρακρατήθηκε ο φόρος, και και αν δεν προκύπτει ο τόπος της καταβολής, από την ΔΟΥ της κατοικίας ή της κύριας διαμονής του εις φόρον υποχρέου".

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΦΟΡΟΥ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ
– ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΜΕΤΟΧΩΝ
ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟ
ΤΗΣ Α.Ε. ΝΗΡΕΥΣ



ΝΗΡΕΥΣ Α.Ε.

ΙΧΘΥΟΚΑΛΙΕΡΓΕΙΕΣ ΧΙΟΥ

ΕΛΛΗΝΙΣΜΟΣ THE 31st DECEMBER 2004 - 16η ΕΤΑΙΡΙΚΗ ΧΡΗΣΗ (1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ - 31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2004) AP M.A.E. 16399/06/8/88/18 (ΠΟΙΑ ΣΕ 6)

Ε Π Ε Ρ Η Τ Ι Κ Ο	ΠΟΣΑ ΚΑΘΟΜΕΝΗΣ ΧΡΗΣΗΣ 2004			ΠΟΣΑ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΗΣ ΧΡΗΣΗΣ 2003			Π Α Θ Η Τ Ι Κ Ο	ΠΟΣΑ ΚΑΘΟΜΕΝΗΣ ΧΡΗΣΗΣ 2004		ΠΟΣΑ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΗΣ ΧΡΗΣΗΣ 2003	
	ΑΔΑ ΣΥΜΜΕΤ.	ΑΔΟΧΗΜΗ	ΑΝΑΛΑΒΑ	ΑΔΑ ΣΥΜΜΕΤ.	ΑΔΟΧΗΜΗ	ΑΝΑΛ. ΠΕΘ.		Α. ΚΑΜ ΚΕΦΑΛΑΙΑ	ΠΟΣΑ ΚΑΘΟΜΕΝΗΣ ΧΡΗΣΗΣ 2004	ΠΟΣΑ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΗΣ ΧΡΗΣΗΣ 2003	
Β. ΕΞΟΔΑ ΕΚΔΑΤΑΞΙΑΣΕΩΣ							Α. ΚΑΜ ΚΕΦΑΛΑΙΑ				
1. Έξοδα έκδοσης και πρώτων εξοπλισμών	777.816,22	353.580,95	24.535,23	771.584,48	753.248,16	28.236,32	1. Καταβολή Μετόχων				
2. Έξοδα έκδοσης καταστάσεων μετόχων	52.824,65	52.824,64	0,01	0,00	0,00	0,00	1.09.005,071	1.09.005,071	1.09.005,071	1.09.005,071	
3. Άλλα έξοδα έκδοσης μετόχων	6.458.774,25	5.529.750,18	1.389.984,06	6.279.841,26	4.868.246,26	1.411.595,00	2. Καταβολή από την έκδοση μετόχων κατά το έτος	45.599.187,02	45.599.187,02	45.599.187,02	45.599.187,02
4. Άλλα έξοδα έκδοσης μετόχων	7.282.215,17	3.218.465,62	1.432.929,37	7.541.476,54	3.601.592,43	3.939.884,11	3. Καταβολή από την έκδοση μετόχων κατά το έτος	35.273.490,44	35.273.490,44	35.273.490,44	35.273.490,44
Γ. ΠΑΘΗ ΕΠΕΡΗΤΙΚΟ							Β. Διαφορές αναπροσαρμογής - αναπροσαρμογών				
1. Αξίωση σε μετρητά	694.261,82	549.483,03	44.828,79	594.251,02	610.217,40	84.044,37	1. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
2. Έξοδα κτηνικών ανατιμήσεων	7.006.934,91	796.737,23	1.213.193,58	6.213.741,69	5.000,00	1.213.193,58	2. Διαφορές από αναπροσ. αξιών	25.814,25	25.814,25	25.814,25	25.814,25
3. Έξοδα κτηνικών ανατιμήσεων (αποδοχή)	2.704.182,61	436.170,18	1.258.016,37	2.266.016,37	410.217,40	1.855.800,00	3. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
Δ. Επενδύσεις ακινήτων							4. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
1. Γη εδαφικά	9.522.293,67	0,00	9.522.293,67	4.105.636,48	0,00	4.105.636,48	5. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
2. Κτίρια και εξοπλ. γης	20.434.541,42	10.344.997,45	10.079.449,97	13.228.729,36	9.299.191,48	4.929.537,88	6. Διαφορές από αναπροσ. αξιών	10.097.676,69	10.097.676,69	10.097.676,69	10.097.676,69
3. Μεταφορικά μέσα	21.819.701,05	14.586.021,11	9.233.079,54	17.544.918,82	12.699.972,69	4.844.946,13	7. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
4. Άλλα μεταφορικά μέσα	3.412.693,94	2.847.250,33	756.423,67	2.368.969,30	2.010.518,35	358.450,95	8. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
5. Άλλα μεταφορικά μέσα	3.412.693,94	2.847.250,33	756.423,67	2.368.969,30	2.010.518,35	358.450,95	9. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
6. Άλλα μεταφορικά μέσα	3.412.693,94	2.847.250,33	756.423,67	2.368.969,30	2.010.518,35	358.450,95	10. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
7. Άλλα μεταφορικά μέσα	3.412.693,94	2.847.250,33	756.423,67	2.368.969,30	2.010.518,35	358.450,95	11. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
Ε. Έξοδα αναπροσαρμογών (Π.Π.Ε)							12. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
1. Έξοδα αναπροσαρμογών (Π.Π.Ε)	0,00	99.321.733,09	0,00	0,00	0,00	0,00	13. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
2. Έξοδα αναπροσαρμογών (Π.Π.Ε)	0,00	99.321.733,09	0,00	0,00	0,00	0,00	14. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
3. Έξοδα αναπροσαρμογών (Π.Π.Ε)	0,00	99.321.733,09	0,00	0,00	0,00	0,00	15. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
4. Έξοδα αναπροσαρμογών (Π.Π.Ε)	0,00	99.321.733,09	0,00	0,00	0,00	0,00	16. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
5. Έξοδα αναπροσαρμογών (Π.Π.Ε)	0,00	99.321.733,09	0,00	0,00	0,00	0,00	17. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
6. Έξοδα αναπροσαρμογών (Π.Π.Ε)	0,00	99.321.733,09	0,00	0,00	0,00	0,00	18. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
7. Έξοδα αναπροσαρμογών (Π.Π.Ε)	0,00	99.321.733,09	0,00	0,00	0,00	0,00	19. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
ΣΤ. ΕΠΙΔΟΧΟΡΟΥΜΕΝΟ ΕΠΕΡΗΤΙΚΟ							20. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
1. Αποδοχές							21. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
2. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							22. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
3. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							23. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
4. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							24. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
5. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							25. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
6. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							26. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
7. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							27. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
8. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							28. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
9. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							29. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
10. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							30. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
11. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							31. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
12. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							32. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
13. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							33. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
14. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							34. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
15. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							35. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
16. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							36. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
17. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							37. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
18. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							38. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
19. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							39. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
20. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							40. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
21. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							41. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
22. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							42. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
23. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							43. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
24. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							44. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
25. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							45. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
26. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							46. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
27. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							47. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
28. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							48. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
29. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							49. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
30. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							50. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
31. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							51. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
32. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							52. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
33. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							53. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
34. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							54. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
35. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							55. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
36. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							56. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
37. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							57. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
38. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							58. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
39. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							59. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
40. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							60. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
41. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							61. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
42. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							62. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
43. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							63. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
44. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							64. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
45. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							65. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
46. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							66. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
47. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							67. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
48. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							68. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
49. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							69. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
50. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							70. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
51. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							71. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
52. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							72. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
53. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							73. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
54. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							74. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
55. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							75. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
56. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							76. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
57. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							77. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
58. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							78. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
59. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							79. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
60. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							80. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
61. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							81. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
62. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							82. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
63. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							83. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
64. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							84. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
65. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							85. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
66. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							86. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
67. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							87. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
68. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							88. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
69. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							89. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
70. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							90. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
71. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							91. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
72. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							92. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
73. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							93. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
74. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							94. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
75. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							95. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
76. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							96. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				
77. Διαφορές από αναπροσ. αξιών							97. Διαφορές από αναπροσ. αξιών				

Παραδείγματα Φόρου Υπεραξίας – Μεταβίβασης Μετοχών, σύμφωνα με τον Ισολογισμό της Ανώνυμης Εταιρείας ΝΗΡΕΥΣ Α.Ε. Ιχθυοκαλλιέργειες Χίου.

Περιπτώσεις:

1. Προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας κατά τη μεταβίβαση με επαχθή αίτια ολόκληρης επιχείρησης, εταιρικών μεριδίων ή μερίδων, ποσοστών συμμετοχής και μετοχών μη εισηγμένων στο Χ.Α.Α.

2. Προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας ολόκληρης της επιχείρησης, μερίδων ή μεριδίων και μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών, που μεταβιβάζονται από αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής.

3. Προσδιορισμός του ελάχιστου ποσού της υπεραξίας που προκύπτει από τη μεταβίβαση ολόκληρης της επιχείρησης, εταιρικών μεριδίων ή μερίδων και ποσοστών συμμετοχής.

Επομένως :

1. Στην συγκεκριμένη περίπτωση της εταιρείας Νηρέυς, αναφερόμαστε σε μεταβίβαση μετοχών ημεδαπών Α.Ε.[Νόμοι – Υπουργικές Αποφάσεις (8 παρ.3)].

Η Α.Ε. ΝΗΡΕΥΣ με μετοχές μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, η οποία ιδρύθηκε το έτος 1988, έχει στην κυριότητά της ένα ακίνητο το οποίο εμφανίζεται στα βιβλία της με αξία κτήσης 1.000.000 €, ενώ η αντικειμενική του αξία ανέρχεται στο ποσό του 1.500.000 €.

Στις 28-04-2005 ένας από τους μετόχους της εταιρείας Νηρέυς, συμφώνησε να μεταβιβάσει 500.000 μετοχές της εταιρείας έναντι 810.000 €. Τα ίδια κεφάλαια της εταιρείας, όπως αυτά εμφανίζονται στον τελευταίο πριν από την μεταβίβαση επίσημο ισολογισμό της, ανέρχονται σε 3.152.989 € (1.946.289 μετοχές ονομαστικής αξίας 1,62 € έκαστη). Από τους πέντε τελευταίους Ισολογισμούς που έχει δημοσιεύσει η πιο πάνω ανώνυμη εταιρεία πριν από την υποβολή της δήλωσης, προκύπτουν τα εξής δεδομένα:

Ισολογισμοί	Ολικά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης	Ιδία Κεφάλαια
31-12-2004	6.458.297	3.152.989
31-12-2003	2.682.052	3.434.021
31-12-2002	4.484.257	2.781.914
31-12-2001	4.182.431	2.119.012
31-12-2000	3.109.502	1.876.400
Άθροισμα	20.916.539	13.364.336
Μέσος Όρος	4.183.308	2.672.867

Με βάση τα πιο πάνω δεδομένα, η πραγματική αξία κάθε μετοχής εξευρίσκεται ως εξής:

Απόδοση Ιδίων Κεφαλαίων :	<u>4.183.308</u>	
	2.672.867	1.5651

Πραγματική αξία κάθε μετοχής :

<u>Ίδια κεφάλαια μετά την αναπροσαρμογή + Διαφορά αξία βιβλίων και αντικειμενικής =</u>
Αριθμός Υφισταμένων Μετοχών

$\frac{3.152.989+(3.152.989 \times 1.5651)+}{500.000} =$	8.587.732	
1.946.289	1.946.289	= 4,41

Πραγματική αξία μεταβιβαζόμενων μετοχών = $4,41 \times 500.000 = 2.205.000$

Για μεταβιβάσεις σε τρίτους :

Οφειλόμενος φόρος = $2.205.000 \times 5\% = 110.250$

Για μεταβιβάσεις σε συγγενείς Β' βαθμού:

Οφειλόμενος φόρος = $2.205.000 \times 2.4\% = 52.920$

2. Προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας της επιχείρησης.

Η φορολογητέα αξία ολόκληρης επιχείρησης εξευρίσκεται 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 απόκτησής τους και β) τα ίδια κεφάλαια της επιχείρησης.

Ιδανικά Κεφάλαια :

Μέσος Όρος Ολικών Αποτελεσμάτων Εκματάλλευσης :	4.183.308
- Ετήσια αμοιβή εμποροϋπαλλήλων	-6.500
- Τόκοι ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης	-67.158
	4.109.650

(όπου Ίδια κεφάλαια = $3.152.989 + 2,13\%$ το επιτόκιο των εντόκων γραμματίων ετήσιας διάρκειας = $3.220.147 - 3.152.989 = 67.158$).

Το ποσό που προέκυψε αναπροσαρμόζεται με την εφαρμογή της σταθερής ληξιπρόθεσμης ράντας.

$a = R \times 1 - un / i$ όπου :

a : το ποσό που προκύπτει και αποτελεί την άυλη αξία της επιχείρησης.

R : το ποσό που αναπροσαρμόζεται και αναφέρεται στο υπερκέρδος της επιχείρησης.

n : το μελλοντικό χρονικό διάστημα για το οποίο προσδιορίζεται το υπερκέρδος.

Un = $(1+i)^n$: η παρούσα αξία του κεφαλαίου

i : το επιτόκιο των εντόκων γραμματίων ελληνικού δημοσίου ετήσιας διάρκειας.

Συνεπώς : $a = 4.109.650 \times 1 - (1 + 4,7)^{1/4,7}$

Το αποτέλεσμα προσαυξάνεται με συντελεστή **40%** επειδή η επιχείρηση λειτουργεί πάνω από 15 έτη.

Αξία Παγίων :

Σύμφωνα με τα άρθρα 9, 10 του νόμου 2961/2001 :

Άρθρο 9 (Χρόνος και τρόπος προσδιορισμού αξίας)

1. Ως αξία των αντικειμένων της κτήσης, για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά το χρόνο της γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με όσα ορίζονται ειδικότερα στο άρθρο 10.

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

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

Άρθρο 10 (Αξία ακινήτων)

A. Αγοραία αξία

Για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ίδιων ή άλλων πλησιόχωρων ομοειδών ακινήτων, που προκύπτουν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα ή κτήσεις αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας ή από απαλλοτριώσεις ή δικαστικές διανομές, η καθαρή πρόσσοδος αυτών καθώς και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο, το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους.

Σε περίπτωση έλλειψης οποιουδήποτε από τα ανωτέρω στοιχεία ή εφόσον αυτά που υπάρχουν κρίνονται απρόσφορα ή ανεπαρκή, ο προσδιορισμός της αξίας αυτών γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό μέσο.

B. Αντικειμενική αξία

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

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

Οι τιμές εκκίνησης και οι συντελεστές αυξομείωσης τους θα καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών, μετά από εισήγηση επιτροπών που θα αποτελούνται από οικονομικούς υπαλλήλους, μηχανικούς του Υπουργείου Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημόσιων Έργων, εκπροσώπους της τοπικής αυτοδιοίκησης, εκπροσώπους του Τεχνικού Επιμελητηρίου Ελλάδας και άλλα πρόσωπα που διαθέτουν ειδικές γνώσεις ή ιδιάζουσα εμπειρία και θα συγκροτούνται με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης και Οικονομικών.

Οι κατά το προηγούμενο εδάφιο τιμές αναπροσαρμόζονται το βραδύτερο ανά διετία, με τις

κατά την παράγρ. 2 αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών.

2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται:

α) Η καταχώρηση των τιμών εκκίνησης και των συντελεστών αυξομείωσης τους σε πίνακες και η συσχέτιση τους με διαγράμματα που καταρτίζονται με βάση χάρτες,

β) κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια σχετική με την εφαρμογή των διατάξεων αυτής της ενότητας,

γ) η εφαρμογή των διατάξεων αυτής της ενότητας και για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζόμενων εκτός σχεδίου ακινήτων,

δ) ο χρόνος έναρξης ισχύος των διατάξεων αυτής της ενότητας σε ολόκληρη τη χώρα ή ορισμένες περιοχές αυτής ή πόλεις και για όλα τα ακίνητα ή για ορισμένη κατηγορία αυτών.

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

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

Αν ασκηθεί προσφυγή, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας διενεργεί έλεγχο για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας του ακινήτου και συντάσσει σχετική έκθεση, αντίγραφο της οποίας κοινοποιεί στον φορολογούμενο είκοσι (20) τουλάχιστον ημέρες πριν από τη δικάσιμο. Η έκθεση αυτή επισυνάπτεται στην έκθεση του άρθ. 129 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, στην οποία περιλαμβάνεται και αίτημα προς το διοικητικό δικαστήριο για προσδιορισμό της αγοραίας αξίας του ακινήτου.

Εφόσον το διοικητικό δικαστήριο προσδιορίσει αξία του ακινήτου μεγαλύτερη από την προκαθορισμένη, επιβάλλεται εκτός από τον κύριο φόρο, την πληρωμή του οποίου θα διέφευγε ο υπόχρεος και ο πρόσθετος φόρος του άρθ. 75.

Σε περίπτωση που δεν αμφισβητηθεί η προκαθορισμένη αξία, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των δηλώσεων μόνο όσον αφορά τα προσδιοριστικά στοιχεία των ακινήτων σύμφωνα με τα οποία διαμορφώνεται η αξία τους. Αν διαπιστωθεί ανακρίβεια των στοιχείων αυτών, εκδίδεται πράξη με την οποία καταλογίζεται ο φόρος την πληρωμή του οποίου θα διέφευγε ο υπόχρεος με την ανακρίβεια καθώς και ο πρόσθετος φόρος του άρθ. 75.

Για κάθε θέμα που δεν ρυθμίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου αυτής εφαρμόζονται οι οικείες διατάξεις του παρόντος νόμου, καθώς και οι διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.

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

Γ. Μικτό σύστημα

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

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

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

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

3. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται:

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

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

4. Κατά τη μεταβίβαση ακινήτων σε περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, η φορολογητέα αξία προσδιορίζεται από την αξία των κτισμάτων και του οικοπέδου, όπως αυτές καθορίζονται κατά το χρόνο της μεταβίβασης από τις περί αντικειμενικού προσδιορισμού διατάξεις της ενότητας αυτής.

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

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

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

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

Αξία λοιπών στοιχείων Ενεργητικού και Παθητικού :

α) Η αξία των αποθεμάτων και των υποχρεώσεων ισούται με ποσοστό 10% επί των αγορών της χρήσης που προηγείται της μεταβίβασης.

Συνεπώς : Αγορές Χρήσης =
Το 10% επί των αγορών χρήσης =

β) Η αξία των απαιτήσεων ισούται με ποσοστό 10% επί των πωλήσεων που πραγματοποίησε η επιχείρηση κατά την περίοδο της χρήσης που προηγείται της μεταβίβασης.

Συνεπώς : Πωλήσεις Χρήσης =
Το 10% επί των πωλήσεων χρήσης =

3. Προσδιορισμός του ελαχίστου ποσού της υπεραξίας από μεταβίβαση της επιχείρησης.

Το ελάχιστο ποσό υπεραξίας εξευρίσκεται με την αφαίρεση του κόστους απόκτησης από την ελάχιστη αξία μεταβίβασης.

Η ελάχιστη αξία μεταβίβασης προκύπτει εάν από το μέσο όρο των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης των πέντε (5) τελευταίων ετών πριν από τη μεταβίβαση αφαιρεθούν :

α) Η ετήσια αμοιβή των εμποροϋπαλλήλων με πέντε (5) χρόνια προϋπηρεσίας και οι τόκοι επί των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης, τα οποία υπολογίστηκαν και για το προηγούμενο παράδειγμα.

Άρα : Το αποτέλεσμα υπάρχει ήδη αναλυτικά πιο πάνω (παράδειγμα 2) **4.109.650**.
Στη συνέχεια το ποσό αυτό αναπροσαρμόζεται με την εφαρμογή της ληξιπρόθεσμης ράντας όπως και παραπάνω : $\alpha = 4.109.650 \times 1 - (1 + 4,7)^{1/4,7}$

Στη συγκεκριμένη περίπτωση όμως το αποτέλεσμα προσαυξάνεται με συντελεστή 100% επειδή η επιχείρηση λειτουργεί πάνω από 15 έτη. Το ποσό που προκύπτει πολλαπλασιάζεται με το ποσοστό συμμετοχής του μεταβιβάζοντος και το αποτέλεσμα είναι η ελάχιστη αξία μεταβίβασής του

Ως κόστος απόκτησης λαμβάνεται αυτό που πράγματι καταβλήθηκε και το οποίο δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από αυτό που προκύπτει ως ελάχιστη αξία μεταβίβασης.

Το κόστος απόκτησης αφαιρείται από την ελάχιστη αξία μεταβίβασης και στη συνέχεια αυτό που προκύπτει ονομάζεται **Ελάχιστο Ποσό Υπεραξίας**.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- ✦ Εμμανουήλ Σακέλλης, «Ο ΠΑΝΔΕΚΤΗΣ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΗ» Αθήνα 2004
- ✦ Δημήτριος Ηλιοκαυτός, «ΠΡΑΚΤΙΚΟΣ ΟΔΗΓΟΣ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ»
10^η Έκδοση
- ✦ Αγαπητός Κράτσης, «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΤΖΕΝΤΑ 2005»
- ✦ Γεώργιος Κορομηλάς, «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ 2004»

Επίσης :

Γενικές πληροφορίες από το Διαδίκτυο

