

**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝ. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ
ΤΜΗΜΑ Φ.Μ.Α.Π.**

Αθήνα, 13 Ιουλίου 2004

Αρ. Πρωτ.:1058397/186/0013

Πληροφορίες: Άννα Αδάμ Κόλλια
Γ. Γιαννακούλιας
Ταχ. Δ/ση: Ερμού 23-25
101 84 Αθήνα
Τηλέφωνο: 2103253748

ΠΟΛ: 1066

ΠΡΟΣ: Ως Πίνακας Αποδεκτών

ΘΕΜΑ: «Φορολογική αντιμετώπιση των περιουσιών που καταλείπονται για εκτέλεση κοινωφελούς σκοπού στη φορολογία κεφαλαίου».

Σχετικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε ότι το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους εξέδωσε την 76/2004 γνωμοδότηση, που έγινε δεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών, και επισυνάπτεται στο παρόν, από την οποία προκύπτουν τα εξής:

Α. Σύσταση ιδρύματος με διάταξη τελευταίας βουλήσεως

1. Όταν με διαθήκη συστήνεται κοινωφελές ίδρυμα, τότε έχουμε εφαρμογή των διατάξεων του α.ν. 2039/1939 (άρθρο 95 παρ. 1). Στις περιπτώσεις αυτές αποδίδεται Α.Φ.Μ. στο υπό σύσταση ίδρυμα, με τον οποίο υποβάλλεται η δήλωση Φ.Μ.Α.Π. κατά τα οριζόμενα στην 1003882/71/Δ.Μ. ΠΟΛ 1011/11-2-2000.

2. Στο μεσοδιάστημα, μεταξύ θανάτου του ιδρυτή και της εγκρίσεως του υπό σύσταση κοινωφελούς ιδρύματος, παρέχεται η προβλεπόμενη απαλλαγή του άρθρου 23 του ν. 2459/1997, το αυξημένο αφορολόγητο όριο (607.490 ευρώ) και ο μειωμένος συντελεστής φορολόγησης (0,35%), δεδομένου ότι κατά πλάσμα δικαίου θεωρείται υφιστάμενο από το χρόνο θανάτου του διαθέτη (άρθρο 114 Α.Κ.).

Β. Σύσταση ιδρύματος με δικαιοπραξία εν ζωή.

1. Όταν με την έκδοση του εγκριτικού διατάγματος συσταθεί κοινωφελές ίδρυμα ως νομικό πρόσωπο, δεν αποκτάται αυτοδικαίως η υπέρ αυτού ταχθείσα ακίνητη περιουσία, αλλά απαιτείται μεταβίβαση κατά τις κοινές διατάξεις και πριν απ' αυτό δεν είναι δυνατή η επιβολή φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας στο συσταθέν ίδρυμα.

2. Υπόχρεος μέχρι τότε σε υποβολή δήλωσης Φ.Μ.Α.Π. και καταβολή του φόρου είναι ο ιδρυτής, καθόσον τα ακίνητα παραμένουν στην κυριότητά του μέχρι τη σύνταξη του οριστικού συμβολαίου δωρεάς, με το οποίο θα παραχωρηθεί δια πράξεως εν ζωή ακίνητη περιουσία για την εκπλήρωση του κοινωφελούς σκοπού του ιδρύματος.

Γ. Κεφάλαια Αυτοτελούς Διαχείρισης.

1. Τα κεφάλαια αυτοτελούς διαχείρισης (παρ. 1 αρ. 96 α.ν. 2039/1939), αποτελούν υποτελή ιδρύματα (χωρίς νομική προσωπικότητα) και συνεπώς η ακίνητη περιουσία, που διατέθηκε σε υφιστάμενο νομικό πρόσωπο για την εκπλήρωση ειδικού κοινωφελούς σκοπού, περιέρχεται σε

αυτό κατά κυριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις περί κληρονομιάς ή κληροδοσίας, προστίθεται στην περιουσία του βαρυνόμενου για την εκτέλεση του σκοπού νομικού προσώπου και ακολουθεί τη φορολογική μεταχείριση αυτού, δηλαδή:

α. Τα κεφάλαια αυτοτελούς διαχείρισης δεν φορολογούνται, εφόσον προσκολλώνται σε πλήρως απαλλασσόμενα από το φόρο μεγάλης ακίνητης περιουσίας νομικά πρόσωπα (π.χ. ν.π.δ.δ.).

β. Αντίθετα, αν τα νομικά πρόσωπα στα οποία ανατέθηκε η εκτέλεση του κοινωφελούς σκοπού δεν απαλλάσσονται πλήρως από το φόρο μεγάλης ακίνητης περιουσίας, (π.χ. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σωματεία που αποδεδειγμένα επιδιώκουν κοινωφελείς σκοπούς) και σ' αυτά ανήκουν ακίνητα από ένα ή περισσότερα υποτελή ιδρύματα, θα φορολογηθούν εφόσον αθροιστικά η αξία τους μαζί με τα λοιπά ακίνητα του βαρυνόμενου νομικού προσώπου υπερβαίνει το αυξημένο αφορολόγητο όριο, αλλά με μειωμένο συντελεστή που προβλέπεται για τα κοινωφελή ιδρύματα.

Εννοείται, ότι σε κάθε περίπτωση υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης, έστω και αν δεν προκύπτει φόρος για καταβολή.

2. Τονίζεται ότι:

α. Σε περίπτωση κατά την οποία το νομικό πρόσωπο απέκτησε ακίνητα που αποτελούν κεφάλαιο αυτοτελούς διαχείρισης, ως κληρονόμος ή άμεσος κληροδόχος (άρθρο 1996 Α.Κ.), τότε έχει υποχρέωση αναγραφής τους στην δήλωση Φ.Μ.Α.Π. από το χρόνο θανάτου του διαθέτη.

β. Αν όμως, κατέστη έμμεσος ειδικός διάδοχος (άρθρο 1195 Α.Κ.), τότε θα έχει την υποχρέωση αυτή από το χρόνο παράδοσης των ακινήτων.

Δ. Τρόπος φορολόγησης κληρονομιάς περιουσίας που κατελήφθη εν όλω ή εν μέρει για την εκτέλεση κοινωφελούς σκοπού κατά το διάστημα, που τη διαχειρίζεται ο εκτελεστής διαθήκης.

1. Όταν δεν σκοπείται από το διαθέτη η ίδρυση αυτοτελούς νομικού προσώπου (κοινωφελούς ιδρύματος), έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί εγκαταστάσεως και κληροδοσίας υπό τρόπο και η κυριότητα περιέρχεται στα πρόσωπα στα οποία ανατέθηκε η εκτέλεση του κοινωφελούς σκοπού, σύμφωνα με τις διατάξεις κληρονομικού δικαίου του Αστικού Κώδικα.

2. Αν όμως έχουμε εκτελεστή διαθήκης φυσικό πρόσωπο, στον οποίο έχει ανατεθεί και η εκτέλεση του κοινωφελούς σκοπού, δεν περιέρχεται σε αυτόν η ταχθείσα ακίνητη περιουσία διότι ασκεί δημόσιο λειτουργήμα. Μέχρι την εκπλήρωση του σκοπού η περιουσία θεωρείται σχολάζουσα (άρα φορολογείται ως φυσικό πρόσωπο κατά το διάστημα αυτό) και ο εκτελεστής, εξομοιούμενος με τον κηδεμόνα σχολάζουσας κληρονομιάς, καθίσταται υπόχρεος και σε φόρο.

3. Το ίδιο ισχύει και σε περιπτώσεις που τα ακίνητα πρόκειται να αποδοθούν από τον εκτελεστή διαθήκης σε υφιστάμενο νομικό πρόσωπο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1995 Α.Κ. (περί έμμεσης κληροδοσίας), οπότε και πάλι και η δήλωση Φ.Μ.Α.Π. υποβάλλεται από τον εκτελεστή διαθήκης με τον Α.Φ.Μ. του αποβιώσαντος κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 1, του μέρους Α' της εγκυκλίου 1104467/3058/Δ.Μ. ΠΟΛ 1204/8-11-1999 (περί σχολάζουσας κληρονομιάς).

Ε. Σημειώσεις.

1. Τονίζεται, ότι η υπόψη γνωμοδότηση έγινε δεκτή στο σύνολο της πλην της αναγκαιότητας μεταγραφής (προκειμένου περί ακινήτων), δεδομένου ότι, σύμφωνα με τις ισχύουσες ειδικές διαδικασίες, οι φορολογικές υποχρεώσεις απορρέουν από την ημερομηνία σύνταξης των σχετικών συμβολαιογραφικών εγγράφων.

2. Σημειώνεται ότι, αν ο διαθέτης δεν υπέβαλε δήλωση - εφόσον είχε υποχρέωση κατά το χρόνο του θανάτου του- τότε την υποχρέωση αυτή έχουν οι κληρονόμοι για λογαριασμό του και όχι οι κληροδόχοι. Η δήλωση αυτή θα υποβληθεί με τον Α.Φ.Μ. του αποβιώσαντος και η καταβολή του φόρου βαρύνει ένα έκαστο εξ' αυτών κατά την κληρονομική του μερίδα.

3. Διευκρινίζεται ότι για όσο χρόνο ο εκτελεστής διαθήκης έχει τη διαχείριση και μέρους της κληρονομιαίας περιουσίας που ανήκει στους κληρονόμους αλλά θα αποδοθεί σε αυτούς μετά το στάδιο της εκκαθάρισης, τότε αυτός έχει την υποχρέωση υποβολής δήλωσης Φ.Μ.Α.Π. για τα ακίνητα της κληρονομικής μερίδας εκάστου και η δήλωση ή οι δηλώσεις θα υποβληθούν με τον Α.Φ.Μ. των κληρονόμων (εφόσον υπάρχει σχετική υποχρέωση), στο όνομά τους.

4. Σε περίπτωση άρνησης των κληρονόμων για υποβολή δήλωσης Φ.Μ.Α.Π. για το σύνολο της ακίνητης περιουσίας σε συνεννόηση με τον εκτελεστή, δεν αίρεται η υποχρέωση του τελευταίου για υποβολή δήλωσης των ακινήτων που διαχειρίζεται και σε περίπτωση που ήδη ο κληρονόμος έχει υποβάλει δήλωση για τη λοιπή ακίνητη περιουσία του, τότε η δήλωση για ακίνητα της κληρονομικής μερίδας θα παραληφθεί από τη Δ.Ο.Υ. ως συμπληρωματική.

Οι προϊστάμενοι των Δ.Ο.Υ. παρακαλούνται να διανείμουν την παρούσα στα αρμόδια Τμήματα Εισοδήματος και Εσόδων και οι κ. Επιθεωρητές στη ζώνη ευθύνης τους να μεριμνήσουν για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή της.

Ο Γενικός Διευθυντής Φορολογίας

Διονύσιος Κουνάδης