



ΠΑΝΤΕΙΟΝ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟΝ ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ
ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ
ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΗΣ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ

Διπλωματική Εργασία

«ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΚΙΝΗΤΩΝ»

ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ: ΜΗΛΑΙΟΥ ΦΑΝΗ

ΑΡΙΘΜΟΣ ΜΗΤΡΩΟΥ: 0819Μ040



Επιβλέπων Καθηγητής: ΡΟΒΟΛΗΣ ΑΝΤΩΝΙΟΣ

ΑΘΗΝΑ, ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ 2021

Υπεύθυνη δήλωση

Βεβαιώνω ότι είμαι συγγραφέας αυτής της διπλωματικής εργασίας και ότι κάθε βοήθεια την οποία είχα για την προετοιμασία της, είναι πλήρως αναγνωρισμένη και αναφέρεται στην διπλωματική εργασία. Επίσης έχω αναφέρει τις όποιες πηγές από τις όποιες έκανα χρήση δεδομένων, ιδεών ή λέξεων, είτε αυτές αναφέρονται ακριβώς είτε παραφρασμένες. Επίσης βεβαιώνω ότι αυτή η πτυχιακή εργασία προετοιμάστηκε από εμένα προσωπικά ειδικά για τις απαιτήσεις του προγράμματος σπουδών του Παντείου Πανεπιστημίου του τμήματος Οικονομικής και Περιφερειακής Ανάπτυξης στην Αθήνα.

Ευχαριστίες

Ολοκληρώνοντας την διπλωματική μου εργασία στο τμήμα Οικονομικής και Περιφερειακής Ανάπτυξης, θα ήθελα να ευχαριστήσω την οικογένεια μου, η οποία με στήριξε ηθικά και κυρίως οικονομικά καθ' όλη τη διάρκεια των σπουδών μου.

Ευχαριστώ τους συμφοιτητές και φίλους που βρίσκονταν δίπλα μου σε κάθε δυσκολία αλλά και χαρά που αντιμετωπίσαμε μαζί.

Ευχαριστώ θερμά τον Καθηγητή κo Ροβολή Αντώνιο, ο οποίος δέχτηκε να με αναλάβει για την εκπόνηση της εργασίας μου.

Τέλος, ευχαριστώ όλους τους καθηγητές του τμήματος που φοίτησα, μου μετέφεραν τη γνώση και την εμπειρία τους βοηθώντας με να βελτιωθώ ως άνθρωπος και προσωπικότητα.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στην παρούσα εργασία θα αναλυθεί η φορολογία ακίνητης περιουσίας, η έννοια των ακινήτων, η φορολογία απόκτησης και η φορολογία κατοχής των ακινήτων. Η ανάλυση του συγκεκριμένου θέματος έχει ενδιαφέρον διότι ένα μεγάλο ποσοστό των φορολογούμενων πολιτών έχει στη κατοχή του τουλάχιστον ένα ακίνητο.

Αρχικά, στο πρώτο μέρος, παρουσιάζεται γενικά η φορολογία της ακίνητης περιουσίας, η έννοια των ακινήτων και οι λόγοι επιβολής του φόρου στα ακίνητα. Επιπλέον, στο δεύτερο μέρος παρουσιάζεται η φορολογία απόκτησης ακίνητης περιουσίας με όλους τους τρόπους, δηλαδή με κληρονομιά, δωρεά, αγορά και γονική παροχή. Στο τρίτο και τελευταίο μέρος αναφέρεται η φορολογία κατοχής της ακίνητης περιουσίας, δηλαδή ποιους φόρους επιβάλλει το κράτος όταν ένας πολίτης κατέχει ακίνητο.

Τέλος, θα πραγματοποιηθεί εξαγωγή και ανάλυση των συμπερασμάτων.

Λέξεις κλειδιά: Φορολογία, Ακίνητα, Απόκτηση, Κατοχή, Ακίνητη Περιουσία

ABSTRACT

In this paper, real estate taxation will be analyzed, the concept of real estate, acquisition taxation and real estate taxation. Analysis of this issue is interesting because a large proportion of taxpayers is in possession of at least one property. Initially, in the first part, real estate taxation is generally presented, the concept of real estate and the reasons for tax on real estate. In addition, the second part presents the taxation of real estate acquisition in all ways, i.e. legacy, donation, market and parental supply. The third and final part refers to the possession of real estate, ie which taxes impose the state when a citizen holds a property. Finally, conclusions will be exported and analysis.

Keywords: Taxation, real estate, acquisition, occupation, immovable property

Περιεχόμενα

ΠΕΡΙΛΗΨΗ	4
ABSTRACT	5
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	7
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΓΕΝΙΚΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	8
1.1 Ιστορική αναδρομή	8
1.2 Έννοια των ακινήτων	8
1.3 Αντικείμενο του φόρου	9
1.4 Λόγοι επιβολής φόρου στα ακίνητα	10
1.5 Φ.Π.Α. στα ακίνητα	12
1.6 Φορολογία ακίνητης περιουσίας	13
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟΚΤΗΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	20
2.1 Φορολογία Μεταβίβασης Ακινήτων (Φ.Μ.Α.)	20
2.2 Φορολογία κληρονομιών	36
2.3 Φορολογία δωρεών - γονικών παροχών	47
2.4 Σύστημα Αντικειμενικού προσδιορισμού αξίας ακινήτων	57
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΤΟΧΗΣ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	73
3.1 Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.)	73
3.2 Ειδικός Φόρος επί των Ακινήτων (Ε.Φ.Α.)	96
3.3 Τέλος Ακίνητης Περιουσίας (Τ.Α.Π.)	103
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	104
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	108

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 1: Βαθμός συγγένειας	37
Πίνακας 2: εξ αδιαθέτου κληρονόμων κατά τον Α.Κ.	39
Πίνακας 3: ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Α	55
Πίνακας 4: ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Β	56
Πίνακας 5: ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Γ	57

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Ένα από τα στοιχεία του ελληνικού φορολογικού συστήματος είναι η πλειονότητα και η πολυπλοκότητα των φόρων που επιβάλλονται επί του παρόντος στα ακίνητα. Επομένως, όταν αγοράζουμε ένα ακίνητο με οποιονδήποτε τρόπο, φορολογείται-δηλαδή, όταν αγοράζουμε, κληρονομούμε ή δωρίζουμε. Επίσης, φορολογείται το εισόδημα που δημιουργείται κατά την εκμίσθωση ενός ακινήτου και φορολογείται επίσης η κατοχή της περιουσίας.

Η παρούσα εργασία έχει σκοπό να αναλύσει την φορολογία ακίνητης περιουσίας, δηλαδή να διερευνήσει τους φόρους που επιβάλλονται λόγω της κυριότητας του ακινήτου ή του εμπράγματου δικαιώματος ή κατά την μεταβίβαση.

Η εργασία χωρίζεται σε τρία κύρια κεφάλαια. Το πρώτο κεφάλαιο αναφέρεται γενικά στην φορολογία της ακίνητης περιουσίας. Αρχικά, υπάρχει μια ιστορική αναδρομή για την φορολόγηση της ακίνητης περιουσίας κατά την κατοχή της αλλά και κατά την μεταβίβαση της. Στη συνέχεια, παρουσιάζεται το αντικείμενο του φόρου και οι λόγοι που το κράτος επιβάλει φόρου στα ακίνητα. Κλείνοντας το κεφάλαιο γίνεται αναφορά στον φόρο προστιθέμενης αξίας και πως ο φόρος επηρεάζει τα καινούργια ακίνητα, την ιδιόχρηση και την αυτοπαράδοσή τους

Το δεύτερο κεφάλαιο αναφέρεται στη φορολογία απόκτησης της ακίνητης περιουσίας στην Ελλάδα με όλους τους τρόπους. Στην αρχή παρουσιάζεται η φορολογία μεταβίβασης ακινήτων, δηλαδή πως προσδιορίζεται η αξία των ακινήτων που μεταβιβάζονται, ποιοι είναι υπόχρεοι σε φόρο και ποιοι είναι σήμερα οι φορολογικοί συντελεστές. Επιπλέον στο συγκεκριμένο κεφάλαιο γίνεται αναφορά στην φορολογία κληρονομιών, δηλαδή πως μεταβιβάζεται το ακίνητο με διαθήκη καθώς και πως φορολογείται η επικαρπία και η ψιλή κυριότητα. Στη συνέχεια του κεφαλαίου προσδιορίζεται η φορολογία που προκύπτει από δωρεά και από γονική παροχή. Στο τέλος του κεφαλαίου γίνεται λόγος για το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού της αξία των ακινήτων.

Στο τελευταίο μέρος της εργασίας παρουσιάζονται οι φόροι που επιβάλλονται στην κατοχή της ακίνητης περιουσίας. Οι φόροι που επιβάλλει το κράτος κατά την κατοχή ενός ακινήτου είναι ο ενιαίος φόρος ιδιοκτησίας ακινήτων, ο ειδικός φόρος επί των ακινήτων και το τέλος ακίνητης περιουσίας. Το ελληνικό κράτος έχει εφεύρει διάφορους τρόπους ώστε να εισπράττονται οι παραπάνω φόροι.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΓΕΝΙΚΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ

1.1 Ιστορική αναδρομή

Κοιτάζοντας πίσω στην ιστορία, η ακίνητη περιουσία, όπως φαίνεται και στο ειδικό σύνταγμα, προστατεύεται από το κράτος σύμφωνα με τις διατάξεις βάση του καταστατικού χάρτη. Από το σύνταγμα που εκδόθηκε το 1822, η ιδιοκτησία προστατεύεται από το νόμο. Αργότερα, το 1844 και το 1864, η ιδιοκτησία προστατεύθηκε και αναγνωρίστηκαν κοινωνικοί περιορισμοί, εφόσον υπήρχε τεκμηριωμένη δημόσια ανάγκη και αποζημίωση από τον ιδιοκτήτη. Με το Σύνταγμα του 1907, όταν ο ιδιοκτήτης του ακινήτου διαφωνεί με την κρατική αποζημίωση, υπάρχει το δικαίωμα προσφυγής στο δικαστήριο. Τέλος το 1911 η περιουσία κατοχυρώνεται και το κράτος έχει το δικαίωμα να απαλλοτριώσει περιοχές. Μετά την απαλλοτρίωση υπάρχει αποζημίωση του κατόχου (Ευσταθόπουλος κ.α.,2019).

Το σύνταγμα που ισχύει ακόμα είναι το σύνταγμα του 1975, μετά τις αναθεωρήσεις που έγιναν το 1986, το 2001, το 2008 και το 2019. Ορίζει ότι η ιδιοκτησία προστατεύεται από το κράτος, αλλά η προϋπόθεση είναι ότι τα δικαιώματα που αποκτήθηκαν από την ιδιοκτησία δεν θα βλάψουν τα γενικά συμφέροντα. Η απαλλοτρίωση πραγματοποιείται μόνο για δημόσια όφελος.

Εισάγεται για πρώτη φορά στην Ελλάδα το 1975 με το Ν.11/1975 η φορολογία κατοχής της ακίνητης περιουσίας. Πέντε χρόνια αργότερα, αυτός ο φόρος καταργήθηκε από το άρθρο 9 του Ν.1078/1980 (ΦΕΚ Α'238). Η φορολογία της μεγάλης ακίνητης περιουσίας μπαίνει το 1997. Επίσης, όλα τα ακίνητα αποτυπώνονται στο έντυπο Ε9. Τα έτη 1990 – 1991 η φορολόγηση πραγματοποιείται

με την φορολογική κλίμακα. Έως και σήμερα μετά από αλλαγές στην κωδικοποίηση του κώδικα φορολογίας ισχύει η φορολόγηση με κλίμακα.

1.2 Έννοια των ακινήτων

Ακίνητο είναι το έδαφος και τα συστατικά του, σύμφωνα με το άρθρο 948Α.Κ. Η γη αναφέρεται σε ένα συγκεκριμένο τμήμα της επιφάνειας του εδάφους που συμμορφώνεται με την έννοια των πραγμάτων, είναι κυρίως ένας αυτοεξυπηρετούμενος όρος, δηλαδή ένας εξατομικευμένος όρος. Η εξατομίκευση έχει τα ακριβή όριά της που καθορίζονται από την τοποθεσία, το όριο, το οριζόντιο μέγεθος και το σχήμα που φαίνεται στον τοπογραφικό χάρτη. Από τη μία πλευρά, τα συστατικά μέρη του ακινήτου σημαίνουν εκείνα τα μέρη που έχουν προσδιοριστεί σύμφωνα με το γενικό πρότυπο του άρθρου 953 του Αστικού Κώδικα και από την άλλη καθορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 954 του ανωτέρω κώδικα. Σύμφωνα με τη χρήση τους, τα ακίνητα μπορούν να χωριστούν σε διάφορες κατηγορίες, όπως εμπορικά ακίνητα, οικιστικά ακίνητα και γη.

1.3 Αντικείμενο του φόρου

Ο φόρος επιβάλλεται:

- στη μεταβίβαση της πλήρους ή ψιλής κυριότητας ακινήτου
- στη σύσταση της επικαρπίας, της οίκησης ή άλλης δουλείας
- στη μεταβίβαση ακινήτου - κατά τη διάλυση Ο.Ε., Ε.Ε. ή Ε.Π.Ε. από την εταιρεία στα μέλη της (εταίρους)
- στην απαλλοτρίωση ακινήτου
- στον πλειστηριασμό ακινήτου
- κατά τη μεταγραφή τελεσίδικων δικαστικών αποφάσεων, με τις οποίες αναγνωρίζεται σε κάποιον το δικαίωμα κυριότητας σε ακίνητο.

Επισημαίνεται, ότι η απαρίθμηση των ανωτέρω περιπτώσεων είναι ενδεικτική και όχι περιοριστική, δεδομένου ότι υπάρχουν ακόμα πολλές περιπτώσεις μεταβίβασης που

δεν αναφέρονται στο νόμο αλλά φορολογούνται (π.χ. η χρησικτησία, η διόρθωση ή επανάληψη ή ακύρωση συμβολαίου κ.λπ.)(Νικολακάκος,2018).

Υπόχρεος σε φόρο

Υπόχρεος σε φόρο είναι:

Ο αγοραστής ακινήτου.

Ο υπερθεματιστής, σε περίπτωση πλειστηριασμού ακινήτου. Ο υπερθεματιστής νοείται ως αγοραστής.

Σε περίπτωση διανομής ακινήτων, ο κάθε συγκύριος-διανέμων για τα ακίνητα που λαμβάνει.

Σε περίπτωση ανταλλαγής ακινήτων, ο κάθε ανταλλάσων για το ακίνητο που λαμβάνει από την ανταλλαγή.

Σε περίπτωση αναγκαστικής απαλλοτρίωσης για δημόσια ωφέλεια, ο υπόχρεος για την πληρωμή της αποζημίωσης.

1.4 Λόγοι επιβολής φόρου στα ακίνητα

Δημόσια έσοδα

Ο δημόσιος τομέας με την ευρεία έννοια (κράτος και λοιποί δημόσιοι φορείς), εκτός από ελάχιστα έσοδα που μπορεί να έχει από περιουσία και σχετικά χαμηλά, χρειάζεται έσοδα για την αντιμετώπιση των αναγκών του. Βασικές κατηγορίες εσόδων του δημοσίου είναι οι φόροι, ο δανεισμός, τα κέρδη από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας και διάφορα άλλα χαμηλά έσοδα, όπως τέλη, δωρεές προς το δημόσιο κτλ. Ωστόσο οι δυο κυρίες πηγές δημόσιων εσόδων είναι οι φόροι και ο δανεισμός.

Οι φόροι είναι αναγκαστική συνεισφορά των ιδιωτών προς το κράτος και καταβάλλονται υποχρεωτικά από τους πολίτες. Η λειτουργία αυτή είναι κατ' αρχήν μία ταμειακή λειτουργία. Μπορεί όμως, πέρα από την ταμειακή ανάγκη του δημοσίου, οι φόροι να εξυπηρετούν και άλλες σκοπιμότητες και στόχους. Π.χ. φόροι επιβάλλονται:

-Για να αφαιρεθεί αγοραστική δύναμη από το κοινωνικό σύνολο, να μειωθεί η δαπάνη του όταν θεωρείται μεγάλη, ώστε να περιοριστούν τυχόν πληθωριστικές τάσεις στην οικονομία.

-Με σκοπό να αποθαρρύνουν τα άτομα από μια δραστηριότητα ή να την περιορίσουν. (Υψηλοί συντελεστές φόρων στα τσιγάρα, στα ποτά, κτλ.) (Τιγκαράκη, 2017).

-Στους εισοδηματίες των ανώτερων εισοδηματικών κλιμακίων, με σκοπό να ενισχυθούν τα χαμηλά εισοδηματικά κλιμάκια μέσα από τις μεταβιβαστικές πληρωμές και να διορθωθούν μερικώς οι εισοδηματικές ανισότητες, κτλ.

Γενικά όμως οι φόροι χρησιμοποιούνται για την κάλυψη των δημοσίων δαπανών και σε μικρό βαθμό συμπληρωματικά για τους υπόλοιπους λόγους.

Ο υπολογισμός των φόρων γίνεται με βάση κυρίως οικονομικά κριτήρια: το εισόδημα των ατόμων, την περιουσία τους ή τη δαπάνη τους. Αυτά αποτελούν τη φορολογική βάση του υπολογισμού των φόρων. Κάθε άτομο που είναι υποχρεωμένο να καταβάλει αυτούς τους φόρους αποτελεί μια φορολογική μονάδα.

Το δημόσιο, για να επιτύχει τους στόχους του, επιβάλλει συνήθως περισσότερες από μία μορφές φόρων, ώστε αυτές να αποτελούν τον καταλληλότερο συνδυασμό για κάθε περίπτωση.

Οι μορφές των φόρων διακρίνονται στις τρεις κυρίες κατηγορίες που αναφέραμε πιο πάνω: φόρους εισοδήματος, περιουσίας, και δαπάνης.

Ο φόρος εισοδήματος είναι άμεσος φόρος, υπολογίζεται με βάση το εισόδημα των φορολογουμένων και είναι συνήθως δυο. Ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων και ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων (αδιανέμητα κέρδη ανώνυμων εταιρειών, συνεταιρισμών κτλ.) (Τότσης, 2014).

Οι φόροι περιουσίας, που είναι επίσης άμεσοι φόροι, επιβάλλονται άλλοτε με βάση τη συνολική καθαρή αξία της περιουσίας που κατέχει ο φορολογούμενος και ονομάζονται φόροι καθαρού πλούτου, άλλοτε σε ορισμένα μόνο περιουσιακά στοιχεία (π.χ. ακίνητα) και τέτοιοι είναι οι φόροι ακίνητης περιουσίας, και άλλοτε

στην αγοραπωλησία της περιουσίας και τέτοιοι είναι οι φόροι μεταβίβασης (αγοραπωλησίες, κληρονομίες, δωρεές κτλ.).

Οι φόροι δαπάνης είναι έμμεσοι φόροι και επιβάλλονται άλλοτε στην καταναλωτική δαπάνη (κατά την αγορά καταναλωτικών αγαθών), άλλοτε στη δαπάνη των επενδύσεων, πολλές φορές και στις δαπάνες του κράτους, δηλαδή σε ολόκληρη την οικονομία. Τέτοιοι φόροι είναι κυρίως ο φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), οι δασμοί σε εισαγόμενα προϊόντα από τρίτες χώρες (πλην ΕΕ), ειδικοί φόροι κατανάλωσης (στα αυτοκίνητα ΙΧ) κτλ.

Οι άμεσοι φόροι αποτελούν γενικά την κυρία πηγή εσόδων στις ανεπτυγμένες χώρες, ενώ οι έμμεσοι επικρατούν σε φορολογικά συστήματα των λιγότερο ανεπτυγμένων χωρών.

Οι συντελεστές επιβολής των φόρων διακρίνονται επίσης σε τρεις κατηγορίες: τους αναλογικούς, τους προοδευτικούς και τους αντίστροφα προοδευτικούς.

1.5 Φ.Π.Α. στα ακίνητα

ΚΑΙΝΟΥΡΓΙΑ ΑΚΙΝΗΤΑ - ΙΔΙΟΧΡΗΣΗ - ΑΥΤΟΠΑΡΑΔΟΣΗ

Καινούργια ακίνητα με άδειες ανέγερσης

Ο φόρος αυτός επιβάλλεται από το έτος 2006 και μετά, με το Ν. 3427/2005 (ΦΕΚ Α'312). Ο συντελεστής φόρου που εφαρμόζεται κατά τη μεταβίβαση νεόδμητων ακινήτων στη χώρα μας, είναι από τους υψηλότερους μεταξύ των χωρών της Ε.Ε. (24%). Με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ανωτέρω νόμου τροποποιήθηκαν, αντικαταστάθηκαν και συμπληρώθηκαν οι διατάξεις του Ν. 2859/2000 περί «Κύρωσης του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» και πλέον επιβάλλεται Φ.Π.Α. κατά τη μεταβίβαση, από επαχθή αιτία, νεόδμητων ακινήτων. Προϋπόθεση βέβαια είναι να πρόκειται για ακίνητα για τα οποία η οικοδομική άδεια εκδίδεται ή αναθεωρείται μετά την 01-01-2006 και να πρόκειται για νεόδμητο ακίνητο, ήτοι: α) δεν έχει χρησιμοποιηθεί με οποιονδήποτε τρόπο, β) δεν έχει συμπληρωθεί τετραετία από την ημερομηνία αποπεράτωσης (για οικοδομές οι οποίες αποπερατώθηκαν από

01/01/2011. Για οικοδομές που αποπερατώθηκαν μέχρι 31/12/2010, ως χρόνος έναρξης της τετραετίας θεωρείται η 01/01/2011 (Δράγιος και Μιχαηλινάκης, 2014).

Ωστόσο αξίζει να αναφερθεί ότι, προκειμένου να τονωθεί ο κλάδος των κατασκευών που έχει πληγεί σημαντικά από την οικονομική κρίση, έχει ανασταλεί μέχρι 31/12/2022 η επιβολή Φ.Π.Α. στα ακίνητα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 § 1 του Ν. 4646/2019. Συγκεκριμένα, προστέθηκε στο άρθρο 6 του Ν. 2859/20000 παράγραφος 4^α και ορίζεται ότι με αίτηση του υποκείμενου στο φόρο, αναστέλλεται υποχρεωτικά μέχρι 31/12/2022 η εφαρμογή του ΦΠΑ(24%) στα νεόδμητα ακίνητα και επιβάλλεται Φ.Μ.Α.(3%).

Ο επαγγελματίας κατασκευαστής - εργολάβος, πριν ακόμα αρχίσει να κατασκευάζει την πρώτη οικοδομή με άδεια ανέγερσης από 1.1.0X και μετά, θα πρέπει μέσα σε 30 μέρες από την πρώτη πράξη (που είναι π.χ. η παροχή υπηρεσίας από τον μηχανικό), να υποβάλλει στη Δ.Ο.Υ. της έδρας του δήλωση μεταβολών, όπου θα δηλώνει ότι υπάγεται εξής στο κανονικό καθεστώς του Φ.Π.Α.

Επίσης, μόλις αρχίσουν οι εργασίες κατασκευής της κάθε καινούργιας οικοδομής και μέσα σε 30 μέρες θα πρέπει ο εργολάβος κατασκευαστής να συμπληρώσει το έντυπο Μ10 με την ένδειξη "ακίνητο του άρθρου 6 του Κώδικα Φ.Π.Α" και να το υποβάλλει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της έδρας του. Η κάθε νέα οικοδομή θα θεωρείται για τον εργολάβο κατασκευαστή ως "υποκατάστημα - πρόσκαιρη εγκατάσταση", χωρίς φυσικά να υπάρχει και η υποχρέωση να παρακολουθείται λογιστικά η κάθε οικοδομή χωριστά και ως "υποκατάστημα" (αν και στην πράξη είναι καλύτερα να παρακολουθείται λογιστικά η κάθε οικοδομή και ως ξεχωριστό υποκατάστημα).(Τότσης, 2014).

Συμπλήρωση 5ετίας από την έκδοση της οικοδομικής άδειας

Σε κατασκευαστική επιχείρηση, αν συμπληρωθούν 5 έτη από την έκδοση της οικοδομικής άδειας, χωρίς ακόμα να έχει πραγματοποιηθεί η παράδοση του ακινήτου, τότε θεωρείται ότι το ακίνητο αυτό διατίθεται σε μη φορολογητέα δραστηριότητα και οφείλεται γι' αυτήν Φ.Π.Α. αυτοπαράδοσης. Η πώλησή του (μεταβίβασή του) μετά την παρέλευση της διετίας δεν θα υπόκειται σε Φ.Π.Α. αλλά σε Φ.Μ.Α. (Εγκ. πολ. 1083/06).

Έκπτωση του Φ.Π.Α. εισροών στα ακίνητα

Όταν η κατασκευαστική επιχείρηση διενεργεί και πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. (π.χ. πουλάει και διαμερίσματα ως α' κατοικίες ή παρέχει δωρεάν ακίνητα κλπ.), τότε δεν μπορεί να εκπίπτει το Φ.Π.Α. που επιβάρυνε τις εισροές που χρησιμοποιήθηκαν για αυτές τις κατασκευές. Ο Φ.Π.Α. αυτός που δεν εμπίπτει διακανονίζεται μέσω της περιοδικής δήλωσης και γράφεται στον κωδ. 402 "αφαιρούμενα ποσά" (Μπουλέρος, 2016).

1.6 Φορολογία ακίνητης περιουσίας

Ο όρος «εισόδημα από ακίνητη περιουσία» σημαίνει το εισόδημα, σε χρήμα ή σε είδος, που προκύπτει από την εκμίσθωση ή την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων. Ειδικότερα το εισόδημα αυτό προκύπτει από:

α) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης γης ή ακινήτων συμπεριλαμβανομένων των κτιρίων, κατασκευών και κάθε είδους εγκαταστάσεων και εξοπλισμού τους.

β) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης μεταλλείων, λατομείων, δασικών και αγροτικών εκτάσεων στις οποίες περιλαμβάνονται λιβάδια, καλλιεργήσιμες γαίες, βοσκήσιμες γαίες, καθώς και κάθε είδους κατασκευές ή εγκαταστάσεις που είναι στην επιφάνεια του εδάφους ή κάτω από αυτή, όπως τα ιχθυοτροφεία, οι λίμνες, οι δεξαμενές, οι πηγές και τα φρέατα.

γ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης από την παραχώρηση χώρου για την τοποθέτηση κάθε είδους διαφημιστικών επιγραφών.

δ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης κοινόχρηστων χώρων σε ακίνητα

Ποιά ποσά θεωρούνται εισοδήματα από ακίνητη περιουσία (άρθρο 39 Ν.4172/2013 άρθρο 20 Ν. 2238/94) (δηλαδή από οικοδομές και γαίες)

Με τον όρο «εισοδήματα από ακίνητη περιουσία» εννοείται το εισόδημα, σε χρήμα ή σε είδος, που προκύπτει από την εκμίσθωση ή την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων.

Τα εισοδήματα αυτά θεωρείται ότι πραγματοποιήθηκαν από τη στιγμή που δικαιούνται να τα εισπράξουν τα παραπάνω πρόσωπα, άσχετα αν έχουν εισπραχτεί ή όχι.

Επίσης, εισοδήματα όμοια με τα παραπάνω θεωρούνται και τα ενοίκια που θα πλήρωνε ο εκμισθωτής, αν νοίκιαζε το ιδιοχρησιμοποιούμενο ή ιδιοκατοικούμενο ακίνητό του σε κάποιον άλλον ή από παραχώρηση της χρήσης σε τρίτο χωρίς αντάλλαγμα, μιας ή περισσότερων οικοδομών ή από εκμίσθωση γαιών (άρθρα 35, 39 Ν. 4172/2013- άρθρο 20 παρ. 1 Ν. 2238/94) (Μιχελινάκης και Δράγιος, 2014).

Τα ενοίκια που καταβάλλονται αναδρομικά με βάση νόμο ή δικαστική απόφαση, θεωρείται ότι αποκτήθηκαν στο χρόνο που ανάγονται τα μισθώματα αυτά (άρθρο 20 παρ. 2 Ν. 2238/94).

Εισοδήματα από οικοδομές και γαίες θεωρούνται και τα παρακάτω

(άρθρο 21 Ν. 2238/94)

α) Το εισόδημα από εκμίσθωση γηπέδων που χρησιμοποιούνται ως αποθήκες και γενικά για κάθε άλλη χρήση (άρθρο 21 παρ. 1 Ν. 2238/94).

β) Η αξία που έχει κατά το χρόνο της ανέγερσής της (ή προσθήκης ή βελτίωσης ή επέκτασής της). Το ετήσιο εισόδημα, στην περίπτωση αυτή, που αποκτά ο εκμισθωτής, προσδιορίζεται με διαίρεση του υπόλοιπου, που προκύπτει σε μέρη ίσα με τον αριθμό των ετών κατά τα οποία διαρκεί η μίσθωση του εδάφους ή η σύμβαση παραχώρησης χωρίς μίσθωμα (άρθρο 21 παρ. 1β) (Μιχελινάκης και Δράγιος, 2014).

γ) Περίπτωση υπεκμίσθωσης του ακινήτου,

δ) Το εισόδημα που αποκτιέται από το μισθωτή ή επιφανειούχο ή εμφυτευτή ή από αυτόν που ανήγειρε τα κτίσματα της οικοδομής σε έδαφος κυριότητας τρίτου (άρθρο 21 παρ. 1 Ν. 2238/94).

Δε θεωρούνται εισοδήματα από ακίνητα τα παρακάτω ποσά(άρθρο 21 Ν. 2238/94):

α) Τα τεκμαρτά ενοίκια από βιοτεχνίες και βιομηχανίες που προέρχονται από ιδιοχρησιμοποιούμενα βιομηχανοστάσια, παραρτήματα και αποθήκες καθώς και από οικόπεδα που είναι συνεχόμενα μ' αυτά και χρησιμοποιούνται για να αποθηκευθούν α' ύλες και έτοιμα προϊόντα, δεν θεωρούνται εισόδημα (άρθρο 21 παρ. 2 Ν. 2238/94). Δηλαδή, στις λοιπές περιπτώσεις, το τεκμαρτό ενοίκιο από ιδιόχρηση ακινήτου (από ατομική επιχείρηση κλπ.) με απλογραφικά βιβλία του Κ.Φ.Α.Σ. (δηλαδή, με βιβλία β' κατηγορίας), φορολογείται (ανεξάρτητα αν καταχωρήθηκε ή όχι στα βιβλία) και εκπίπτει όμως ως έξοδο μόνο αν γίνει εγγραφή στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων - εξόδων, έστω και μια φορά συνολικά στο τέλος του έτους, όταν γίνεται ανακεφαλαίωση στα έσοδα και στα έξοδα. Τα τεκμαρτά ενοίκια όμως, με διπλογραφικά βιβλία του Κ.Φ.Α.Σ (δηλαδή, με γ' κατηγορίας βιβλία), σε κάθε περίπτωση, απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος, διότι με τη λογιστική εγγραφή (που δεν είναι υποχρεωτικό να γίνει), το τεκμαρτό ενοίκιο (έξοδο) εξισώνεται με το τεκμαρτό ενοίκιο (έσοδο) (άρθρο 31 παρ. 1α Ν. 2238/94, Εγκ. 1004018/93). Υπόκειται όμως το τεκμαρτό ενοίκιο από ιδιοχρησιμοποίηση σε κάθε περίπτωση και σε συμπληρωματικό φόρο 1,5% (άρθρο 9 παρ. 5 Ν. 2238/94).

β) Τα τεκμαρτά ενοίκια από οικοδομές που βρίσκονται μέσα σε αγροκτήματα ή έξω από αυτά αλλά χρησιμοποιούνται όμως αποκλειστικά και μόνο για τους σκοπούς της εκμετάλλευσης των αγρών, δεν θεωρούνται εισόδημα (άρθρο 21 παρ. 2 Ν. 2238/94). Σε περίπτωση όμως, που μία αποθήκη χρησιμοποιείται από τον αγρότη όχι για την αγροτική του εκμετάλλευση αλλά για αποθήκευση π.χ. επίπλων ή παλαιών ψυγείων κλπ., τότε η αποθήκη αυτή έχει τεκμαρτό ενοίκιο που φορολογείται.

Αμέσως παρακάτω αναλύονται τ' ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά εισοδήματα (κέρδη), χωριστά από οικοδομές και χωριστά από γαίες.

ΣΗΜ.: α) Όταν εκμισθώνεται ολόκληρο ή τμήμα της οικοδομής μαζί με τα έπιπλα και τα μηχανήματα, τότε ολόκληρο το μίσθωμα θεωρείται εισόδημα από ακίνητα, εφόσον προκύπτει από τη σύμβαση μίσθωσης ότι ο εκμισθωτής αποξενώθηκε πλήρως από τη χρήση της οικοδομής ή του βιομηχανοστασίου (Εγκ. πολ. 176/24.9.85, άρθρο 20 παρ. 3 Ν. 2238/94). Αν όμως παραχωρήθηκε το βιομηχανοστάσιο ή η οικοδομή της

επιχείρησης σε τρίτους μόνο για λίγες μέρες ή ώρες, τότε το εισόδημα αυτό θεωρείται εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (πολ. 176/85).

β) Ως "γαίες" θεωρούνται τα χωράφια που είναι καλλιεργημένα ή φυτεμένα, τα δάση και οι δενδρώδεις εκτάσεις, (άρθρο 20 παρ. 4 Ν. 2238/94).

γ) Ως "βιομηχανοστάσια" θεωρούνται τα οικοδομήματα εκείνα που έχουν κτιστεί ειδικά για να λειτουργήσει η βιοτεχνία ή η βιομηχανία (άρθρο 21 παρ. 2α Ν. 2238/94).

Προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων από οικοδομές

Ακαθάριστα εισοδήματα από οικοδομές θεωρούνται τα ετήσια ενοίκια που εισπράττονται από εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση οικοδομών, μετά την αφαίρεση φυσικά στην περίπτωση της υπεκμίσθωσης των ενοικίων που καταβάλλονται στον ιδιοκτήτη της οικοδομής (άρθρο 22 Ν. 2238/94). Στην περίπτωση που το ενοίκιο είναι δυσανάλογα μικρότερο σε σχέση με τη μισθωτική αξία της οικοδομής, τότε αυτό προσδιορίζεται από τη Δ.Ο.Υ. με σύγκριση ενοικίων άλλων οικοδομών που εκμισθώνονται κάτω από παρόμοιες συνθήκες. Δυσανάλογο είναι το δηλωμένο πραγματικό ενοίκιο στην περίπτωση μόνο που είναι 15% μικρότερο από εκείνο το ενοίκιο που έπρεπε να δηλωθεί. Αυτό ισχύει για όλες τις οικοδομές πλην τις κατοικίες. Για τις κατοικίες, το ενοίκιο που δηλώνεται δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το 3,5% της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου που εκμισθώνεται και χρησιμοποιείται ως κατοικία (άρθρο 22 παρ. 1 Ν. 2238/94).

Το ετήσιο τεκμαρτό μίσθωμα από ιδιοκατοικούμενη ή μισθωμένη κύρια ή δευτερεύουσες κατοικίες υπολογίζεται από τις παρακάτω πράξεις, ως εξής:
Πολλαπλασιάζονται:

α) Τα τετραγωνικά μέτρα της κύριας κατοικίας, τα οποία προσαυξάνονται με το 20% της επιφάνειας των αποθηκευτικών χώρων, καθώς και των χώρων στάθμευσης αυτοκινήτων που ενδεχόμενα υπάρχουν στην κατοικία (πολ. 1047/17.2.98).

β) Η τιμή ζώνης (για τις περιοχές που ισχύει το αντικειμενικό σύστημα) ή η τιμή εκκίνησης (για τις λοιπές περιοχές) που ισχύουν την 1.1 κάθε έτους.

γ) Ο διορθωτικός συντελεστής, ο οποίος ανάλογα με την τιμή ζώνης ή εκκίνησης του ακινήτου ορίζεται ως εξής (άρθρο 22 παρ. 2γ Ν. 2238/94):

<u>Τιμή ζώνης ή εκκίνησης για κάθε τ.μ.</u>	<u>Διορθωτικός συντελεστής</u>
Μέχρι 440 ευρώ	1,10
Πάνω από 440 μέχρι 734 ευρώ	1,20
Πάνω από 734 μέχρι 1.174 ευρώ	1,30
Πάνω από 1.174 ευρώ	1,40

δ) Ο συντελεστής παλαιότητας που ισχύει για τις αντικειμενικές αξίες. Δηλαδή:
Συντελεστής παλαιότητας

Συντελεστής παλαιότητας

1 - 5 χρόνια	0,90
6-10 "	0,80
11-15 "	0,75
16-20 "	0,70
21 - 25 "	0,65
26 χρόνια και άνω	0,60

Το γινόμενο των πιο πάνω 4 παραγόντων (α-δ) μας δίνει την αξία του ακινήτου η οποία πολλαπλασιάζεται στη συνέχεια με το 3,5% και μας δίνει έτσι το ελάχιστο ετήσιο τεκμαρτό μίσθωμα από ιδιοκατοικούμενη ή μισθούμενη κύρια ή δευτερεύουσα κατοικία (Νικολακάκος, 2018).

Επίσης, εισόδημα από οικοδομές θεωρείται και το τεκμαρτό εισόδημα (εκτός από εκείνο των βιομηχανοστασίων), δηλαδή το ενοίκιο που θα έπαιρνε αν νοίκιαζε τα ακίνητα που ιδιοχρησιμοποιεί (όχι που ιδιοκατοικεί) ή που παραχωρεί τη χρήση τους δωρεάν σε τρίτους (π.χ. σε συγγενείς, φίλους κλπ.). Το ακαθάριστο εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή από ενοικίαση χωρίς αντάλλαγμα βρίσκεται σε σύγκριση με άλλες εκμισθούμενες οικοδομές της περιοχής. Πάντως το ετήσιο εισόδημα των περιπτώσεων αυτών δεν πρέπει να είναι ανώτερο από το 5% και μικρότερο από το 3,5% της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου, όπως αυτή καθορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν. 1249/82. Ειδικά, στις περιοχές που δεν ισχύει το

αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, το ετήσιο ακαθάριστο ενοίκιο δεν πρέπει να υπερβαίνει το 4% της πραγματικής αξίας της οικοδομής, κατά το χρόνο της φορολογίας (άρθρο 22 παρ. 3 Ν. 2238/94).

Ο φορολογούμενος, που αμφισβητεί το παραπάνω μίσθωμα, μπορεί ν' ασκήσει προσφυγή μέχρι 31 Δεκεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους. Αν ο φορολογούμενος λάβει το εκκαθαριστικό σημείωμα μετά την 31.12, τότε η προσφυγή ασκείται μέσα στις προθεσμίες που ορίζονται στο άρθρο 66 του Ν. 2717/99 (είναι μέχρι 60 μέρες και σε ειδικές περιπτώσεις μέχρι 90 μέρες) (Νικολακάκος, 2018).

Το τεκμαρτό μίσθωμα μιας ή περισσότερων εξοχικών κατοικιών υπολογίζεται σε καθεμία από αυτές (και όχι μόνο στη μία) για 12 μήνες το έτος, με τον τρόπο που υπολογίζεται και το ενοίκιο της κύριας κατοικίας (άρθρο 22 παρ. 2δ Ν. 2238/94). Η δευτερεύουσα κατοικία που βρίσκεται στην ίδια πόλη με την κύρια κατοικία δεν θεωρείται εξοχική κατοικία (Εγκ. πολ. 1042/8.2.93).

Προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων από γαίες

Το συνολικό εισόδημα της γης είναι το διαπραγματευόμενο ενοίκιο για χρήση και συγκομιδή που λαμβάνεται από ενοίκια για ακίνητα, δάση, λιβάδια, ορυχεία, λατομεία, λίμνες, δεξαμενές, ιχθυοτροφεία κ.λπ. Το τεκμαιρόμενο ενοίκιο για αυτο-χρήση δεν επιβεβαιώνεται.

Αν δεν προσάγεται συμφωνητικό στη Δ.Ο.Υ. ή άλλο στοιχείο που να αποδεικνύει τη συμφωνία ή όταν το μίσθωμα που συμφωνήθηκε είναι δυσανάλογα κατώτερο από τη μισθωτική αξία των γαιών ή όταν η εκμετάλλευση των γαιών παραχωρήθηκε σε τρίτο πρόσωπο χωρίς αντάλλαγμα, το ακαθάριστο εισόδημα εξευρίσκεται με σύγκριση των γαιών με άλλες γαίες που εκμισθώνονται κάτω από παρόμοιες συνθήκες. Θεωρείται δυσανάλογο το ετήσιο ενοίκιο, αν το ενοίκιο που υπολογίζεται με την παραπάνω σύγκριση είναι μεγαλύτερο από το συμφωνημένο ενοίκιο κατά 25% του συμφωνημένου αυτού ενοικίου (άρθρο 22 παρ. 4 Ν. 2238/94). (Νικολακάκος, 2018).

Ποιά εισοδήματα από ακίνητα δεν φορολογούνται

Τέτοια εισοδήματα από ακίνητα που απαλλάσσονται από το φόρο είναι:

α) Το τεκμαρτό εισόδημα που προέρχεται από την παραχώρηση της χρήσης των ακινήτων από τον κύριο, νομέα ή επικαρπωτή στο Ελληνικό Δημόσιο ή σε Ν.Π.Δ.Δ., χωρίς χρηματικό ποσό (άρθρο 6 παρ. 2α Ν. 2238/94).

β) Το ακαθάριστο τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοκατοίκηση οποιοσδήποτε γενικά κατοικίας του φορολογούμενου, απαλλάσσεται από το φόρο (άρθρο 6 παρ. 2 Ν. 2238/94).

γ) Το τεκμαρτό εισόδημα που προκύπτει από τη δωρεάν παραχώρησης της χρήσης κατοικίας μέχρι 200 τ.μ. από γονέα προς το τέκνο του ή από το τέκνο προς το γονέα του.

ΣΗΜ.: Για κάθε ποσό (εκτός από την εγγύηση) που δίνεται, πέρα από τα μίσθια, από το ενοικιαστή προς τον εκμισθωτή, σε περίπτωση μίσθωσης ή ανανέωσης της μίσθωσης ακινήτου (π.χ. ως αέρα κλπ.), είτε το ακίνητο αυτό μισθώνεται μόνο του, είτε μισθώνεται μαζί (Καραβοκύρης, Σταματόπουλος, 2020).

Προσδιορισμός των καθαρών κερδών (εισοδημάτων) από γαίες

Από το συνολικό ακαθάριστο εισόδημα από γαίες αφαιρούνται τα παρακάτω ποσά (άρθρο 23 παρ. 1 Ν. 2238/94).

α) Κάθε φόρος, τέλη κλπ. που βαραινούν τα κτήματα (άρθρο 23 παρ. 1 δ Ν. 2238/94).

β) 5% πάνω στ' ακαθάριστα έσοδα από γαίες για αποσβέσεις και έξοδα συντήρησης (άρθρο 23 παρ. 1ε Ν. 2238/94).

γ) 10% των δαπανών για αντιπλημμυρικά έργα και αποξηράνσεις ελών για απόσβεσή τους, όχι όμως και για βελτίωση ή επέκταση των αγρών (άρθρο 23 παρ. 1 στ).

δ) Το καταβαλλόμενο ενοίκιο ή δικαίωμα στον κύριο του αγρού, σε περίπτωση υπεκμίσθωσης επιφάνειας και εμφύτευσης (άρθρο 23 παρ. 1γ Ν. 2238/94).

ε) Η αποζημίωση που καταβάλλεται από τον εκμισθωτή στον μισθωτή, για τη λύση της μίσθωσης του ακινήτου (βλέπε περισσότερα στη σελ. 14 περ. δ').

Το υπόλοιπο που απομένει, μετά την αφαίρεση από το ακαθάριστο εισόδημα από γαίες των παραπάνω ποσών, αποτελεί το καθαρό εισόδημα από γαίες, που φορολογείται (άρθρο 23 παρ. 2 Ν. 2238/94).

Ποιοι πληρώνουν το φόρο εισοδήματος που αναλογεί για τα εισοδήματα από ακίνητα εταιριών

Τα εισοδήματα από ακίνητα (δηλαδή τα έσοδα από ενοίκια) των εταιριών περιλαμβάνονται στο συνολικό εισόδημα αυτών και φορολογούνται κανονικά όπως και τα άλλα εισοδήματα. Επιπλέον όμως το ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα υποβάλλεται και σε συμπληρωματικό φόρο 3% (άρθρο 10 παρ. 2 Ν. 2238/94). Το ποσό του συμπληρωματικού αυτού φόρου δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί στο συνολικό εισόδημα της εταιρίας (άρθρο 9 παρ. 5 και 10 παρ. 2 Ν. 2238/94) (Νικολακάκος, 2018).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟΚΤΗΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ

2.1 Φορολογία Μεταβίβασης Ακινήτων (Φ.Μ.Α.)

Γενικά

Για πρώτη φορά επεβλήθη φόρος στις μεταβιβάσεις ακινήτων με το Ν. ΑΧΚΕ' (ΦΕΚ 2) «Περί τελών χαρτοσήμου», της 31/12/1887, ο οποίος δημοσιεύτηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως την 04/01/1888. Επρόκειτο για «φόρο, υπό το όνομα τέλος χαρτοσήμου, επιβάλλεται κατά τα κάτωθι οριζόμενα, α).....β επί των ένεκα θανάτου μεταβιβάσεων των περιουσιών, ανεξαρτήτως της συντάξεως εγγράφου». Στη συνέχεια, φόρος στις μεταβιβάσεις ακινήτων εξ επαχθούς αιτίας επεβλήθη με το Ν. 4225/1929 «Περί καταργήσεως της φορολογίας του αυτόματου υπερτιμήματος της ακινήτου ιδιοκτησίας και επιβολής ειδικού φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων». Σύμφωνα με το άρθρο 3 του ανωτέρω νόμου, ο φόρος βαρύνει και τον αγοραστή και τον πωλητή κατά το «ήμισυ». Τέλος οι διατάξεις του ανωτέρω νόμου καταργήθηκαν με το άρθρο 18 του Αναγκαστικού Νόμου 1521/1950, «Περί φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων» ο οποίος ισχύει από 01/01/1951 και κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του Ν.1587/1950, «Περί κυρώσεως, τροποποιήσεως και συμπληρώσεως του υπ

αρ1521/50 Αναγκ. Νόμου «περί φόρου μεταβίβασης ακινήτων». Αυτός ο τελευταίος νόμος, όπως έχει τροποποιηθεί, ισχύει μέχρι σήμερα για την επιβολή του φόρου μεταβίβασης ακινήτων εξ επαχθούς αιτίας.

Υποβολή δήλωσης Φ.Μ.Α.

Για κάθε μεταβίβαση ακινήτου τα συμβαλλόμενα μέρη (αγοραστής και πωλητής) έχουν υποχρέωση, πριν από την υπογραφή του συμβολαίου, να υποβάλουν κοινή δήλωση Φ.Μ.Α. προς τη Δ.Ο.Υ., στην οποία ανήκει το ακίνητο. Για κάθε ακίνητο και για κάθε οριζόντια ή κάθετη ιδιοκτησία υποβάλλεται ξεχωριστή δήλωση.

Όταν οι συμβαλλόμενοι είναι φυσικά πρόσωπα, η δήλωση υποβάλλεται από αυτούς. Όταν οι συμβαλλόμενοι είναι νομικά πρόσωπα, η δήλωση πρέπει να υποβληθεί από τους αντιπροσωπεύοντες.

Αν κάποιος από τους συμβαλλόμενους είναι ανίκανος για δικαιοπραξία, η δήλωση υποβάλλεται από το νόμιμο αντιπρόσωπό του, ο οποίος είναι:

Για ανήλικο, οι γονείς του που ασκούν τη γονική μέριμνα.

Για πρόσωπο που είναι υπό δικαστική απαγόρευση, ο δικαστικός συμπαραστάτης του.

Για πρόσωπο που έχει κηρυχθεί σε κατάσταση πτώχευσης, ο σύνδικος.

Οποιοδήποτε τρίτο μέρος (ακόμη και συμβολαιογράφος) μπορεί να υποβάλει δήλωση, αλλά μόνο εάν παρέχει ειδική συμβολαιογραφική ή απλή γραπτή εξουσιοδότηση και απόδειξη της αυθεντικότητας της υπογραφής του οφειλέτη.(Καραβοκύρης και Σταματόπουλος,2020).

Η δήλωση πρέπει να περιέχει υποχρεωτικά:

Τη Δ.Ο.Υ. προς την οποία απευθύνεται.

Τα στοιχεία των δηλούντων (αγοραστών και πωλητών) π.χ. Α.Φ.Μ., ονοματεπώνυμο, όνομα πατρός, διεύθυνση, επάγγελμα, Δ.Ο.Υ. εισοδήματος κ.λπ.

Το είδος του μεταβιβαζόμενου ακινήτου (π.χ. διαμέρισμα, κατάστημα, οικόπεδο κ.λπ.) και σύντομη περιγραφή αυτού.

Τον τρόπο που απέκτησε το ακίνητο ο πωλητής (π.χ. με αγορά, δωρεά, κληρονομιά κ.λπ.).

Το δηλούμενο τίμημα.

Το ποσό του φόρου.

Τα στοιχεία του συμβολαιογράφου (Α.Φ.Μ., ονοματεπώνυμο και διεύθυνση).

Τον τόπο και τη χρονολογία της δήλωσης που υποβάλλεται.

Σε περίπτωση πλειστηριασμού η δήλωση υποβάλλεται μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από τη διενέργεια του πλειστηριασμού.

Η δήλωση υποβάλλεται σε δύο αντίγραφα από τα οποία το ένα κρατείται στη Δ.Ο.Υ. και το άλλο παραδίδεται στον φορολογούμενο. Μαζί με τη δήλωση υποβάλλονται και τα αντίστοιχα φύλλα υπολογισμού της αξίας του μεταβιβαζόμενου ακινήτου, ανάλογα με την κατηγορία του (π.χ. διαμέρισμα, γραφείο, αγροτεμάχιο κ.λπ.) και το σύστημα προσδιορισμού που ισχύει στην περιοχή (π.χ. αντικειμενικό, Α.Α. γης κ.λπ.).

Επίσης η δήλωση είναι ενιαία, αφενός μεν για όλα τα ακίνητα, όπου και αν βρίσκονται (εντός ή εκτός αντικειμενικού συστήματος κ.λπ.), αφετέρου και για τις δύο φορολογίες Φ.Π.Α. και Φ.Μ.Α., ανάλογα δε με τη φορολογία υποβάλλεται είτε ως ειδική δήλωση Φ.Π.Α. είτε ως δήλωση Φ.Μ.Α (Μπουλέρος, 2016).

Επιτρέπεται σε εξαιρετικές περιπτώσεις η υποβολή της δήλωσης σε αναρμόδια Δ.Ο.Υ.. Ειδικά για ακίνητο για το οποίο εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα (Α.Π.Α.Α.) και μεταβιβάζεται, η δήλωση μπορεί να υποβληθεί στη Δ.Ο.Υ. φορολογίας εισοδήματος του αγοραστή. Στην περίπτωση αυτή η Δ.Ο.Υ. εισοδήματος (του αγοραστή) χορηγεί αντίγραφο της δήλωσης για τη σύνταξη του συμβολαίου και στη συνέχεια διαβιβάζει το άλλο αντίγραφο στην αρμόδια Δ.Ο.Υ..

Καταβολή φόρου

Στις περιοχές που ισχύει το αντικειμενικό σύστημα ή το σύστημα Α.Α. γης (αντικειμενικό σύστημα αγροτεμαχίων) ο φόρος καταβάλλεται εφάπαξ με την υποβολή της δήλωσης και υπολογίζεται επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου, εκτός εάν το δηλούμενο τίμημα είναι μεγαλύτερο της αντικειμενικής αξίας.

Στις περιοχές που ισχύουν τα συγκριτικά στοιχεία ο φόρος υπολογίζεται και καταβάλλεται επί του δηλωθέντος τιμήματος με την υποβολή της δήλωσης. Στη συνέχεια η Δ.Ο.Υ. προσδιορίζει την αξία του ακινήτου με βάση τα συγκριτικά στοιχεία. Η αξία αυτή λέγεται προσωρινή, γιατί ισχύει μόνο για δύο (2) μήνες. Εάν ο φορολογούμενος αποδεχθεί την προσωρινή αξία μέσα στους δύο αυτούς μήνες, καταβάλλει τον επιπλέον φόρο σε δύο (2) δόσεις και η υπόθεσή του περαιώνεται οριστικά. Εάν δεν καταβάλει το φόρο, τότε η Δ.Ο.Υ. θα προβεί σε τακτικό έλεγχο, μέσα σε πέντε (5) χρόνια και θα του κοινοποιήσει φύλλο ελέγχου για τον επιπλέον φόρο που έχει προκύψει.

Στις περιοχές που ισχύει το μικτό σύστημα, ο φόρος, για μεν το κτίσμα καταβάλλεται εφάπαξ -με την υποβολή της δήλωσης- και υπολογίζεται επί της αντικειμενικής αξίας του κτίσματος, για δε το οικόπεδο υπολογίζεται και καταβάλλεται επί του δηλωθέντος τιμήματος. Στη συνέχεια για το οικόπεδο ακολουθείται η ανωτέρω διαδικασία των συγκριτικών στοιχείων (προσωρινή αξία κ.λπ.).(Αλιφραγκής, 2018).

Έλεγχος δήλωσης - Συμβιβασμός - Παραγραφή

Ο έλεγχος της δήλωσης Φ.Μ.Α. διενεργείται από φοροτεχνικό υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., ο οποίος αφού συντάξει τη σχετική έκθεση ελέγχου, στη συνέχεια συντάσσει και το φύλλο ελέγχου, το οποίο κοινοποιείται στον υπόχρεο και σε περίπτωση θανάτου του υπόχρεου, κοινοποιείται στους κληρονόμους του.

Κατά του φύλλου ελέγχου, ο υπόχρεος έχει δικαίωμα προσφυγής στο αρμόδιο Διοικητικό Πρωτοδικείο εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση του. Μέσα στην ίδια προθεσμία (των 30 ημερών) ο υπόχρεος μπορεί να ζητήσει από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. την εξώδικη επίλυση της διαφοράς (συμβιβασμό). Εάν δεν επιτευχθεί ο συμβιβασμός, η υπόθεση διαβιβάζεται στο αρμόδιο Διοικητικό Πρωτοδικείο και βεβαιώνεται το 50% του αμφισβητούμενου φόρου.

Το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας, η οποία αρχίζει να μετρά από το τέλος του έτους, του οποίου επιδόθηκε η δήλωση Φ.Μ.Α.(Τιγκαράκη Φ. 2017).

Παράδειγμα

Ο Λ μέσα στο έτος 2010 υπέβαλε τρεις δηλώσεις Φ.Μ.Α. για αγορά τριών ακινήτων:

Τον Ιανουάριο του 2010 στη Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου, τον Ιούνιο στη Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου και το Δεκέμβριο στη Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας. Το δικαίωμα του Δημοσίου και για τις τρεις δηλώσεις παραγράφεται στο τέλος του 2015 (δηλαδή στις 31.12.2015).

Σύνταξη συμβολαίου - Υποχρεώσεις Συμβολαιογράφων - Υποθηκοφυλάκων

Ο συμβολαιογράφος δεν μπορεί να συντάξει συμβόλαιο, εάν από την ημέρα επίδοσης του αντιγράφου της δήλωσης Φ.Μ.Α. έχουν περάσει τρεις (3) μήνες. Στις περιοχές όπου ισχύει το αντικειμενικό σύστημα η δήλωση ισχύει (για τη σύνταξη του συμβολαίου) μέχρι της αλλαγής των αντικειμενικών αξιών στη συγκεκριμένη περιοχή που βρίσκεται το μεταβιβαζόμενο ακίνητο. Εάν όμως οι αντικειμενικές αξίες αλλάξουν μέσα στους τρεις (3) μήνες -προκειμένου να συνταχθεί το συμβόλαιο- η δήλωση αντικαθίσταται με νέα δήλωση (με τις νέες αντικειμενικές αξίες) και καταβάλλεται ο επιπλέον φόρος που έχει προκύψει. (Τιγκαράκη, 2017).

Κατά τη σύνταξη του συμβολαίου ο συμβολαιογράφος υποχρεούται:

Να αναγράψει στο συμβόλαιο τον αύξοντα αριθμό της δήλωσης, την αρμόδια Δ.Ο.Υ., το ποσό του φόρου και τον αριθμό και την ημερομηνία του αποδεικτικού είσπραξης.

Να επισυνάψει το αποδεικτικό είσπραξης.

Να αναγράψει στο συμβόλαιο, αν ο αγοραστής έτυχε απαλλαγής από το φόρο ως πρώτη κατοικία.

Να υπενθυμίσει στους συμβαλλομένους τις υποχρεώσεις αλλά και τις κυρώσεις που προβλέπονται από τον παρόντα νόμο.

Ο υποθηκοφύλακας υποχρεούται να αρνηθεί τη μεταγραφή συμβολαίου, δικαστικής απόφασης ή οποιασδήποτε άλλης πράξης που αφορά μεταβίβαση ακινήτου, εφόσον δεν προσκομιστεί σ' αυτόν αντίγραφο δήλωσης Φ.Μ.Α. θεωρημένο από τον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ.

Υποβολή δηλώσεων ΦΜΑ με τη χρήση ηλεκτρονικής εφαρμογής

Στο πλαίσιο εκσυγχρονισμού της δημόσιας διοίκησης και την αναβάθμιση των παρεχόμενων υπηρεσιών προς τους πολίτες, η Α.Α.Δ.Ε. καθιέρωσε την

ηλεκτρονική υπηρεσία *myPROPERTY(myproperty.aade.gov.gr)* μέσω της οποίας οι πιστοποιημένοι στο TAXISnet συμβολαιογράφοι δημιουργούν Δηλώσεις Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτων. Πρόκειται για την πρώτη σημαντική προσπάθεια για την ηλεκτρονικοποίηση της φορολογίας Κεφαλαίου. Τα φυσικά πρόσωπα έχουν τη δυνατότητα να εισέλθουν στην εφαρμογή είτε ως αγοραστές είτε ως πωλητές προκειμένου να ανακτήσουν τη Δήλωση Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτων που τους έχει κοινοποιηθεί, ώστε να την υποβάλλουν οριστικά. Επίσης μπορούν να εκτυπώσουν αντίγραφο της υποβληθείσας δήλωσης, την πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΦΜΑ και το Αποδεικτικό Καταβολής του φόρου αυτού (Α. 1031/2021 και Ε.2129/2021 της ΑΑΔΕ).

Διανομή ακινήτων

Σε περίπτωση διανομής ακινήτων μεταξύ των συγκυριών οφείλεται φόρος διανομής. Ο συντελεστής του φόρου διανομής είναι 0,75%, δηλαδή είναι ίσος με το 1/4 του συντελεστή του φόρου μεταβίβασης. Ο φόρος αυτός βαρύνει καθένα από τους διανεμόντες (ή συγκύριους) ανάλογα με την αξία της μερίδας τους.

Εάν κατά τη διανομή οι μερίδες που λαμβάνουν οι διανεμόντες δεν είναι ίσες με τις ιδανικές τους μερίδες, τότε για την επιπλέον αξία οφείλεται φόρος μεταβίβασης με 3%, εφόσον καταβληθεί τίμημα, άλλως -εάν δεν καταβληθεί τίμημα- για την επιπλέον αξία που λαμβάνουν κάποιοι διανεμόντες, οφείλεται φόρος δωρεάς.

Φυσική μερίδα: Η πραγματική μερίδα που λαμβάνει ο κάθε συγκύριος - κοινωνός κατά τη διανομή.

Ιδανική μερίδα: Η μερίδα που πρέπει να λάβει με τη διανομή ο κάθε κοινωνός και είναι ίση με το ποσοστό, με το οποίο συμμετέχει ο κάθε κοινωνός στα διανεμόμενα ακίνητα. Άρα ιδανική μερίδα είναι η μερίδα που πρέπει να λάβει ο κάθε κοινωνός κατά τη διανομή, η οποία αντιστοιχεί στο ποσοστό συμμετοχής του στα διανεμόμενα ακίνητα.

Κοινωνός: Ο συγκύριος, ο διανεμόν. Για κάθε διανεμόμενο ακίνητο υποβάλλεται χωριστή δήλωση.

Ανταλλαγή ακινήτων

Κατά την ανταλλαγή ακινήτων ο φόρος επιβάλλεται σε κάθε ανταλλασσόμενο ακίνητο χωριστά και υπόχρεος σε φόρο είναι ο κάθε ανταλλάσσων για την αξία του ακινήτου που λαμβάνει με την ανταλλαγή. Εάν η αξία του ακινήτου που λαμβάνει (που αποκτά) είναι μεγαλύτερη από την αξία του δικού του ακινήτου που αντάλλαξε, τότε για την επιπλέον αξία θα καταβάλει ή φόρο μεταβίβασης με ακέραιο συντελεστή 3%, εφόσον για την αξία αυτή καταβάλει τίμημα στον αντισυμβαλλόμενο ή φόρο δωρεάς εφόσον δεν καταβάλει τίμημα. Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει οι ανταλλάσσοντες να δηλώσουν στη δήλωση Φ.Μ.Α. (ανταλλαγής) που θα υποβάλλουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., ότι για τη διαφορά της αξίας θα καταβάλουν φόρο μεταβίβασης ή φόρο δωρεάς, ότι αυτοί επιλέξουν. Για την υπόλοιπη αξία που είναι ίση με την αξία του δικού του ακινήτου θα καταβάλει φόρο με συντελεστή 1,5% (το 1/2 του ακεραίου συντελεστή). Κατά την ανταλλαγή υποβάλλονται τόσες δηλώσεις, όσα είναι τα ανταλλασσόμενα ακίνητα. Ο φόρος επιβάλλεται επί της αντικειμενικής αξίας των ακινήτων (ή της αγοραίας κ.λπ.) (Τότσης, 2014).

ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΤΟ Φ.Μ.Α. ΓΙΑ ΑΓΟΡΑ ΠΡΩΤΗΣ ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ

Δικαιούχοι απαλλαγής

Για την οικονομική ενίσχυση ορισμένων κατηγοριών προσώπων νομοθετήθηκαν απαλλαγές από την καταβολή του ΦΜΑ. Έτσι με το άρθρο 6 του Ν. 1587/1950 «Περί κυρώσεως, τροποποιήσεως και συμπληρώσεως του υπ' αριθ 1521/1950 Νόμου "περί φόρου μεταβίβασης ακινήτων"», θεσπίστηκαν κάποιες απαλλαγές από το ΦΜΑ. Στη συνέχεια με το Ν. 1078/1980, "Περί απαλλαγής εκ του φόρου μεταβίβασης ακινήτων της αγοράς πρώτης κατοικίας, καταργήσεως και τροποποιήσεως διατάξεων προσδιορισμού εισοδήματος βάσει τεκμηρίων, καταργήσεως φορολογίας ακινήτου περιουσίας και άλλων τινών φορολογικών διατάξεων», θεσπίστηκε η χορήγηση απαλλαγής από ΦΜΑ, για την διευκόλυνση αδύναμων οικονομικά φορολογούμενων προκειμένου να αποκτήσουν κατοικία (πρώτη). Η απαλλαγή παρέχεται μόνο σε φυσικά πρόσωπα (έγγαμα ή ενήλικα άγαμα), εφόσον κατοικούν μόνιμα στην Ελλάδα.

Δικαιούχοι της απαλλαγής αυτής είναι οι ακόλουθες κατηγορίες προσώπων:

1.Οι Έλληνες πολίτες.

Κατ' εξαίρεση οι έμμισθοι Έλληνες πολίτες δημόσιοι υπάλληλοι που υπηρετούν στο εξωτερικό, θεωρείται ότι η κατοικία τους βρίσκεται στην Ελλάδα και συνεπώς δικαιούνται της απαλλαγής.

2. Οι πολίτες των κρατών - μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης με τις ίδιες προϋποθέσεις που τυγχάνουν οι Έλληνες πολίτες.

3. Οι ομογενείς από Αλβανία, Τουρκία και χώρες της πρώην Σοβιετικής Ένωσης, εφόσον έχουν εγκατασταθεί μόνιμα στην Ελλάδα και δεν έχουν αποκτήσει υπηκοότητα άλλης χώρας πλην της Αλβανικής, Τούρκικης και γενικά της χώρας από την οποία προέρχονται. Εάν όμως έχουν αποκτήσει την υπηκοότητα κράτους - μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης και εργάζονται στη χώρα μας, θα τύχουν της απαλλαγής σύμφωνα με τα ανωτέρω (ως πολίτες κράτους - μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης). Ομογενής είναι το πρόσωπο εκείνο του οποίου οι άμεσοι ή απώτεροι γεννήτορες ήταν Έλληνες, συνδέεται δε με την Ελλάδα με δεσμούς εθνικούς, θρησκευτικούς, πολιτιστικούς κ.λπ.(Νικολακάκος, 2018).

Η μόνιμη διαμονή της κατηγορίας αυτής των δικαιούχων αποδεικνύεται με κάθε νόμιμο μέσο, όπως π.χ. η έναρξη άσκησης επαγγέλματος, πρόσληψη για παροχή υπηρεσιών εξαρτημένης εργασίας (μισθωτός), η ενοικίαση κατοικίας, η φοίτηση σε σχολείο των ανήλικων παιδιών κ.λπ.

Η πιο πάνω απαλλαγή παρέχεται -με τις ίδιες πάντα προϋποθέσεις του νόμου- και στις ακόλουθες περιπτώσεις:

1. Στον κύριο ποσοστού εξ' αδιαιρέτου κατοικίας ή οικοπέδου που αγοράζει το υπόλοιπο ποσοστό για να γίνει εξ' ολοκλήρου κύριος του ακινήτου, εφόσον το ποσοστό που έχει δεν πληροί τις στεγαστικές του ανάγκες. Επίσης η απαλλαγή παρέχεται και στον ψιλό κύριο ή τον επικαρπωτή κατοικίας ή οικοπέδου που αγοράζει το άλλο εμπράγματο δικαίωμα από αυτό που έχει για να καταστεί πλήρης κύριος ολόκληρου του ακινήτου.(Νικολακάκος, 2018).

2. Στην άγαμη μητέρα ή στο εξ' αναγνωρίσεως πατέρα που έχουν την επιμέλεια των ανήλικων παιδιών τους. Στην περίπτωση αυτή παρέχεται η απαλλαγή του έγγαμου.

3. Στον άγαμο ενήλικα με αναπηρία τουλάχιστον 67% από διανοητική καθυστέρηση ή φυσική αναπηρία, αλλά και στον έγγαμο που έχει ενήλικο άγαμο παιδί με αναπηρία πάνω από 67%.

4. Στο διαζευγμένο ή τη διαζευγμένη, έστω και αν ο έτερος των πρώην συζύγων είχε τύχει απαλλαγής κατά το παρελθόν, είτε ως άγαμος, είτε ως έγγαμος.

Επίσης, σε περίπτωση λύσης του γάμου λόγω θανάτου, είναι δυνατή η χορήγηση απαλλαγής στο χήρο ή στη χήρα που δεν έτυχε απαλλαγής κατά το παρελθόν, έστω και αν ο θανών σύζυγος είχε τύχει απαλλαγής.

5. Στο σύζυγο που βρίσκεται σε διάσταση και έχει καταθέσει αγωγή διαζυγίου τουλάχιστον έξι (6) μήνες πριν από την αγορά. Η απαλλαγή που του παρέχεται είναι του άγαμου. Αν όμως έχει την επιμέλεια των ανήλικων τέκνων της οικογένειας τότε δικαιούται απαλλαγή ως έγγαμος.

6. Στα πρόσωπα που έχουν συνάψει σύμφωνο συμβίωσης και σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.3719/2008 (Φ.Ε.Κ. 241/Α726.11.2008) θεωρούνται σύζυγοι και τυγχάνουν απαλλαγής, εφόσον το σύμφωνο έχει καταρτιστεί τουλάχιστον δύο (2) έτη πριν την αγορά (Τότσης, 2014).

7. Στους ιδιοκτήτες ξενοδοχείων, αποθηκών, βιομηχανοστασίων, γραφείων και γενικά αμιγών επαγγελματικών στεγών, εφόσον δεν έχουν άλλο ακίνητο που να πληροί τις στεγαστικές τους ανάγκες.

8. Σε περίπτωση αναγκαστικού πλειστηριασμού, η απαλλαγή παρέχεται έστω και αν ο υπερθεματιστής είναι σύζυγος ή συγγενής πρώτου βαθμού εξ αίματος ή εξ αγχιστείας με τον κάθου ο πλειστηριασμός οφειλέτη, δεδομένου ότι ο πλειστηριασμός έχει αναγκαστικό χαρακτήρα.

9. Αγοραστής δυο οριζόντιων ιδιοκτησιών (διαμερισμάτων) συγχρόνως με ένα συμβόλαιο θα τύχει απαλλαγής για τη μία οριζόντια ιδιοκτησία.

10. Σε περίπτωση αγοράς κατοικίας από εταιρεία (Ο.Ε., Ε.Ε., κ.λπ.), στην οποία μετέχει ως μέλος ο σύζυγος ή συγγενής πρώτου βαθμού του αγοραστή, χορηγείται

απαλλαγή, διότι δεν υπάρχει συγγένεια μεταξύ του νομικού προσώπου και του αγοραστή.(Καραβοκύρης και Σταματόπουλος,2020).

11. Σε πρόσωπα τα οποία αγοράζουν οικία, διαμέρισμα ή οικόπεδο, στην περιφέρεια της Θράκης, εφόσον θα ιδιοκατοικήσουν σε αυτή για πέντε (5) έτη, ανεξάρτητα από το αν έχουν άλλη κατοικία η διαμέρισμα ή οικόπεδο σε άλλη περιφέρεια της Ελλάδας, ή έτυχαν απαλλαγής από το φόρο μεταβίβασης για την αγορά πρώτης κατοικίας. Δικαιούχοι της απαλλαγής είναι και οι μόνιμοι κάτοικοι της Θράκης.

Επισημαίνεται ότι και στις δυο πιο πάνω περιπτώσεις θα πρέπει:

Να μην έχουν ακίνητο στην περιφέρεια της Θράκης που να πληροί τις στεγαστικές τους ανάγκες.

Να μην έχουν τύχει απαλλαγής στην περιφέρεια αυτή, εκτός εάν έχουν τις προϋποθέσεις απαλλαγής για δεύτερη φορά και γενικά έχουν όλες τις προϋποθέσεις που απαιτεί ο Ν. 1078/1980 αποκλειστικά όμως για την περιφέρεια της Θράκης.

Σε περίπτωση αγοράς ολόκληρου του ακινήτου από τον σύζυγο δεν απαιτείται απαραίτητα και η διαμονή των υπολοίπων μελών της οικογένειας του. Αντίθετα σε περίπτωση αγοράς και από τους δύο συζύγους, απαιτείται η διαμονή και ιδιοκατοίκηση και των δύο.

Ο πενταετής χρόνος ιδιοκατοίκησης του ακινήτου από τον αγοραστή αρχίζει από την ημέρα εγκατάστασής του σε αυτό. Η δε εγκατάσταση θα πρέπει να γίνει εντός έξι (6) μηνών από την αγορά προκειμένου για αποπερατωμένη οικία ή διαμέρισμα και εντός δώδεκα (12) μηνών προκειμένου για ημιτελή οικία ή ημιτελές διαμέρισμα. Όταν αγοράζεται οικόπεδο, ο αγοραστής θα πρέπει εντός έτους από την αγορά να προβεί στην έκδοση οικοδομικής άδειας, ο δε χρόνος πενταετούς ιδιοκατοίκησης αρχίζει από την εγκατάστασή του στη νέα οικοδομή.(Μιχελινάκης και Δράγιος, 2014).

Μη δικαιούχοι απαλλαγής

Δεν χορηγείται απαλλαγή στις παρακάτω περιπτώσεις:

1. Όταν η αγορά πραγματοποιείται από ανήλικο.

2. Όταν ο αγοραστής έχει συγγένεια πρώτου βαθμού εξ αίματος ή εξ αγχιστείας ή είναι σύζυγος με τον πωλητή.
3. Στους Έλληνες φοιτητές για όσο διάστημα παραμένουν σπουδάζοντας στο εξωτερικό.
4. Στους Έλληνες που εργάζονται στο εξωτερικό, είτε σε δική τους επιχείρηση, είτε με εξαρτημένη εργασία και στους ομογενείς.
5. Στους Έλληνες υπαλλήλους που υπηρετούν σε διεθνείς οργανισμούς στο εξωτερικό και πληρώνονται από τους οργανισμούς αυτούς.
6. Σε όσους έτυχαν απαλλαγής με τις προγενέστερες διατάξεις, εκτός εάν καταβάλουν τον οικείο φόρο [π.χ. ως δημόσιοι υπάλληλοι, ως δικαιούχοι του Ο.Ε.Κ. (Οργανισμού Εργατικής Κατοικίας), του Α.Ο.Ο.Α. (Αυτόνομου Οικοδομικού Οργανισμού Αξιοματικών) κ.λπ.].
7. Σε όσους έτυχαν απαλλαγής από το φόρο για την απόκτηση πρώτης κατοικίας με κληρονομιά ή γονική παροχή.
8. Στον αγοραστή επαγγελματικής στέγης.

Προϋποθέσεις απαλλαγής

1. Για τη χορήγηση της απαλλαγής απαραίτητη προϋπόθεση είναι να καταρτίζεται σύμβαση (συμβόλαιο) αγοράς οικίας, διαμερίσματος ή οικοπέδου εξ ολοκλήρου και κατά πλήρη κυριότητα. Η απαλλαγή παρέχεται και στις περιπτώσεις απόκτησης ακινήτου με πλειστηριασμό. Δε χορηγείται απαλλαγή σε περίπτωση διανομής ή ανταλλαγής ακινήτων, παραχώρησης ακινήτου από το Δημόσιο στους αυθαίρετους κατόχους του και σε περίπτωση μεταγραφής δικαστικής απόφασης.
2. Το αγοραζόμενο οικόπεδο, στο οποίο έχει ανεγερθεί η αγοραζόμενη κατοικία, πρέπει να είναι οικοδομήσιμο κατά το χρόνο της αγοράς. (Μιχελινάκης και Δράγιος, 2014).

Οικόπεδα, σύμφωνα με τις πολεοδομικές διατάξεις, χαρακτηρίζονται:

- α) όλα τα γήπεδα που βρίσκονται μέσα σε εγκεκριμένο ρυμοτομικό σχέδιο,

β) όλα τα γήπεδα που βρίσκονται μέσα στα όρια οικισμού χωρίς εγκεκριμένο ρυμοτομικό σχέδιο.

3. Να αγοράζεται το ακίνητο από φυσικό πρόσωπο, ενήλικο άγαμο ή έγγαμο. Ο αγοραστής ή η σύζυγος ή οποιοδήποτε από τα ανήλικα τέκνα αυτού να μην έχουν δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή επικαρπίας ή οίκησης σε κατοικία ή σε ιδανικό μερίδιο αυτής που πληροί τις στεγαστικές ανάγκες της οικογένειάς του ή δικαίωμα πλήρους κυριότητας σε οικόπεδο οικοδομήσιμο ή σε ιδανικό μερίδιο οικοπέδου, στο οποίο αντιστοιχεί εμβαδόν κτίσματος που πληροί τις στεγαστικές του ανάγκες και βρίσκονται σε δημοτικό ή κοινοτικό διαμέρισμα με πληθυσμό άνω των τριών χιλιάδων (3.000) κατοίκων.

Για τη χορήγηση της απαλλαγής λαμβάνεται υπόψη ο πληθυσμός της δημοτικής ή τοπικής κοινότητας (και όχι ο πληθυσμός του ενιαίου δήμου) με βάση την απογραφή του 2011. Ο πληθυσμός του δήμου θα λαμβάνεται υπόψη μόνο στις περιπτώσεις των δήμων, οι οποίοι με βάση τον πίνακα του πληθυσμού, στερούνται περαιτέρω διοικητικής υποδιαίρεσης (σε δημοτικές ενότητες και δημοτικές ή τοπικές κοινότητες). (Τιγκαράκη, 2017).

Οι στεγαστικές ανάγκες του αγοραστή θεωρείται ότι καλύπτονται, αν το συνολικό εμβαδόν των ακινήτων είναι 70 τ.μ. για άγαμο, χήρο ή διαζευγμένο ή έγγαμο προσαυξανόμενο κατά 20 τ.μ. για καθένα από τα δύο πρώτα ανήλικα τέκνα τους και κατά 25 τ.μ. για το τρίτο και καθένα από τα επόμενα τέκνα τους και 90 τ.μ. για το άγαμο ή έγγαμο με αναπηρία τουλάχιστον 67%.

Αν στον τίτλο κτήσης αναγράφεται η μικτή επιφάνεια ακινήτου (μαζί με τους κοινόχρηστους χώρους) για την πλήρωση των στεγαστικών αναγκών αφαιρείται ποσοστό 10%.

Το ίδιο ισχύει και όταν ο αγοραστής είναι κύριος οικοπέδου. Στην περίπτωση αυτή για την πλήρωση των στεγαστικών αναγκών λαμβάνεται υπόψη το συνολικό εμβαδόν με βάση τον συντελεστή δόμησης, αφού αφαιρεθεί το 10% αυτού.

Επίσης σε περίπτωση που ο αγοραστής έχει στην κυριότητά του οικία, θα πρέπει να ερευνάται, αν στο οικόπεδο επί του οποίου είναι κτισμένη η οικία, έχει εξαντληθεί ο συντελεστής δόμησης (Σ.Δ.). Εάν δεν έχει εξαντληθεί ο συντελεστής δόμησης (Σ.Δ.)

τότε -για την πλήρωση των στεγαστικών αναγκών του - λαμβάνονται υπόψη τα κτίσματα που μελλοντικά μπορούν να κτιστούν.

Κατ' εξαίρεση, η απαλλαγή παρέχεται με τις ίδιες ως άνω προϋποθέσεις και επί αγοράς ακινήτου εξ ολοκλήρου και κατά πλήρη κυριότητα από τους δυο συζύγους.

4. Για τη χορήγηση της απαλλαγής δεν απαιτείται πλέον το εμβαδόν του αγοραζόμενου ακινήτου να είναι μεγαλύτερο από εκείνο της οικίας ή του διαμερίσματος που έχει ο αγοραστής και που κατά νόμο δεν πληροί τις στεγαστικές του ανάγκες.

Συνεπώς, αυτό μπορεί να είναι ίσο, μεγαλύτερο ή ακόμα και μικρότερο εκείνου που έχει στην κυριότητά του. Οι βοηθητικοί χώροι (αποθήκη και χώρος στάθμευσης) που αγοράζονται συγχρόνως με την κατοικία και βρίσκονται στο ίδιο ακίνητο, απαλλάσσονται από το Φ.Μ.Α. για επιφάνεια μέχρι 20 τ.μ. ο κάθε χώρος και η αξία τους περιλαμβάνεται στο αφορολόγητο ποσό πρώτης κατοικίας) που δικαιούται ο αγοραστής (Μπουλέρος, 2016).

5. Παρέχεται απαλλαγή από το Φ.Μ.Α. κατά την αγορά πρώτης κατοικίας σε αγοραστή που έχει στην κυριότητά του ξενοδοχειακή μονάδα (ενοικιαζόμενων δωματίων) με την προϋπόθεση ότι:

Τα ενοικιαζόμενα δωμάτια έχουν τις προδιαγραφές του ξενοδοχείου (αρχική άδεια ή αναθεώρηση αυτής ή αλλαγή χρήσης, αν η αρχική άδεια έχει εκδοθεί για κατοικία).

Δεν υπάρχει υπόλοιπο συντελεστή δόμησης στο ακίνητο αυτό που να πληροί τις στεγαστικές ανάγκες.

Να υπάρχει άδεια καταλληλότητας από τον Ε.Ο.Τ..

6. Αν ο αγοραστής πρώτης κατοικίας είναι κύριος ποσοστών εξ αδιαίρετου ακινήτων, τα οποία κατά τις πολεοδομικές διατάξεις χαρακτηρίζονται ως κατοικίες, για τη χορήγηση της απαλλαγής συναθροίζεται το εμβαδόν τους, έστω και αν αυτά βρίσκονται σε διαφορετικές περιοχές (Τιγκαράκη, 2017).

Αντικείμενο απαλλαγής

Η απαλλαγή από το φόρο παρέχεται:

1. Όταν αγοράζεται ολόκληρη οικία, διαμέρισμα ή οικοπέδο κατά πλήρη κυριότητα. Δεν παρέχεται απαλλαγή, αν αγοράζεται ποσοστό εξ' αδιαιρέτου ακινήτου. Κατ' εξαίρεση η απαλλαγή παρέχεται και σε περίπτωση αγοράς κατά πλήρη κυριότητα ολόκληρου του ακινήτου και από τους δυο συζύγους. Επίσης παρέχεται και στον κύριο ποσοστού εξ' αδιαιρέτου, στον ψιλό κύριο ή επικαρπωτή οικίας, διαμερίσματος ή οικοπέδου που αγοράζει το υπόλοιπο ποσοστό πλήρους κυριότητας ή το εμπράγματο δικαίωμα για να γίνει εξ' ολοκλήρου κύριος του ακινήτου, εφόσον το ποσοστό που έχει δεν πληροί τις στεγαστικές του ανάγκες.
2. Όταν αγοράζεται οριζόντια ή κάθετη ιδιοκτησία κτισμένη ή μελλοντική.
3. Όταν αγοράζεται υπόγειος χώρος, ο οποίος έχει διαμορφωθεί σε κατοικία και στην πραγματικότητα κατοικείται.
4. Όταν με την ίδια πράξη (συμβόλαιο) αγοράζονται δυο οικόπεδα μη άρτια, των οποίων η συνολική έκταση αποτελεί οικοδομήσιμο οικόπεδο.
5. Όταν αγοράζεται διαμέρισμα με δικαίωμα υψούν, τα οποία από κοινού αποτελούν μία ενιαία οριζόντια ιδιοκτησία, έστω και αν μεσολαβεί ενδιάμεσα άλλος όροφος.
6. Κύριος ακινήτου (κατοικίας ή οικοπέδου) που βρίσκεται σε δημοτικό διαμέρισμα κάτω των 3.000 κατοίκων -το οποίο πληροί τις στεγαστικές του ανάγκες και αγοράζει ακίνητο σε άλλο δημοτικό διαμέρισμα του ίδιου δήμου- δικαιούται απαλλαγής (Μπουλέρος, 2016).

Εάν όμως αγοράζει στο ίδιο δημοτικό διαμέρισμα που έχει ακίνητο που του πληροί τις στεγαστικές του ανάγκες, δεν δικαιούται απαλλαγής γιατί ο νόμος αποβλέπει στην απόκτηση πρώτης κατοικίας που στην περίπτωση αυτή δεν στερείται ο αγοραστής.

Αφορολόγητα ποσά

Η απαλλαγή από το φόρο μεταβίβασης κατά την αγορά πρώτης κατοικίας παρέχεται:

1. Για αγορά κατοικίας:
 - από άγαμο μέχρι ποσού αξίας διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ,

- από άγαμο που παρουσιάζει αναπηρία τουλάχιστον 67% από διανοητική καθυστέρηση ή φυσική αναπηρία μέχρι ποσού αξίας διακοσίων πενήντα χιλιάδων (250.000) ευρώ
- από έγγαμο μέχρι ποσού αξίας διακοσίων πενήντα χιλιάδων (250.000) ευρώ ενώ από έγγαμο που παρουσιάζει αναπηρία τουλάχιστον 67% από διανοητική καθυστέρηση ή φυσική αναπηρία μέχρι ποσού αξίας διακοσίων εβδομήντα πέντε χιλιάδων (275.000) ευρώ. Το ποσό αυτό προσαυξάνεται κατά 25.000 ευρώ για καθένα από τα δύο πρώτα τέκνα αυτού και κατά 15.000 ευρώ για το τρίτο και καθένα από τα επόμενα τέκνα του.

2. Για αγορά οικοπέδου από άγαμο μέχρι ποσού αξίας πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ, ενώ από έγγαμο μέχρι ποσού αξίας εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ προσαυξανόμενο κατά δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ για καθένα από τα δύο πρώτα τέκνα αυτού και κατά δεκαπέντε χιλιάδες (15.000) ευρώ για το τρίτο και καθένα από τα επόμενα τέκνα του.

3. Σε περίπτωση αγοράς κατοικίας, στο ποσό της απαλλαγής περιλαμβάνεται και η αξία μίας θέσης στάθμευσης αυτοκινήτου και ενός αποθηκευτικού χώρου, για επιφάνεια έως και είκοσι (20) τ.μ., για καθένα από αυτά, εφόσον βρίσκονται στο ίδιο ακίνητο και αποκτώνται ταυτόχρονα με το ίδιο συμβόλαιο αγοράς.

ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΗ ΜΙΣΘΩΣΗ (LEASING)

Θεσμοθετήθηκε με το Ν.1665/1986, «Χρηματοδοτική Μίσθωση(Leasing)» όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει.

1. Η μίσθωση αναφέρεται στη σύμβαση που έχει συναφθεί μεταξύ της εταιρείας χρηματοδοτικής μίσθωσης και του αντισυμβαλλόμενου μισθωτή. Σύμφωνα με τη σύμβαση, η εταιρεία παρέχει στον μισθωτή το δικαίωμα χρήσης του ακινήτου. Το ακίνητο αγοράστηκε από αυτόν κατόπιν σύστασης και προορίζεται αποκλειστικά για χρήση του. Η εμπορική χρήση και τα αποκλειστικά δικαιώματα που παρέχονται σε ενοικιαστές μπορούν να αγοραστούν ή να ανανεωθούν εντός συγκεκριμένης χρονικής περιόδου.

«Πράγμα» κατά τον Α.Κ. είναι κάθε κινητό και ακίνητο(άρθρο 948 Α.Κ.). Συνεπώς αντικείμενο χρηματοδοτικής μίσθωσης μπορεί να είναι κινητό ή ακίνητο.

Η σχετική σύμβαση καθώς και κάθε τροποποίησή της καταρτίζεται υποχρεωτικά με συμβολαιογραφικό έγγραφο στην περίπτωση ακινήτων και με ιδιωτικό έγγραφο στην περίπτωση κινητών.

2. Η σύμβαση με την οποία η εταιρεία leasing (χρηματοδοτικής μίσθωσης) αγοράζει ακίνητο (ή κινητό) από τον πελάτη και το εκμισθώνει πάλι σε αυτόν (ταύτιση πωλητή με πελάτη) καλείται sale and leaseback (Τιγκαράκη, 2017).

Αντικείμενο χρηματοδοτικής μίσθωσης

Αντικείμενο χρηματοδοτικής μίσθωσης μπορεί να είναι κινητό ή ακίνητο που αγόρασε προηγουμένως ο εκμισθωτής από τον μισθωτή. Εξαιρείται η αγορά ακινήτου από ελεύθερο επαγγελματία. Στην έννοια των ακινήτων -σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 1 του Ν. 1665/1986, όπως προστέθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 11 του Ν.2367/1995- συμπεριλαμβάνονται οι αγροτικές εκτάσεις, οι οριζόντιες και κάθετες ιδιοκτησίες με κτίσματα μετά του ποσοστού του γηπέδου που αναλογεί στα συγκεκριμένα κτίσματα και γενικά τα κτίσματα ή το συγκρότημα κτισμάτων με τις εγκαταστάσεις τους, στις οποίες συμπεριλαμβάνεται το γήπεδο που αναλογεί στα συγκεκριμένα κτίσματα, σε συνάρτηση με το εμβαδόν του και τη συνολική δομήσιμη επιφάνεια που μπορεί να πραγματοποιηθεί στο γήπεδο.

Επισημαίνεται ότι στην πιο πάνω έννοια των ακινήτων δεν συμπεριλαμβάνεται το οικοπέδο και συνεπώς δεν είναι αντικείμενο χρηματοδοτικής μίσθωσης.

Φορολογικές απαλλαγές

Απαλλάσσονται από το φόρο μεταβίβαση ακινήτων:

1. Η μεταβίβαση ακινήτου από την εκμισθώτρια εταιρεία προς το μισθωτή κατά τη λήξη της χρηματοδοτικής μίσθωσης.
2. Η εξαγορά του μισθίου ακινήτου πριν από τη λήξη της σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης από το μισθωτή σύμφωνα με τους όρους της χρηματοδοτικής μίσθωσης.

Όπως προαναφέρθηκε, η διάρκεια της χρηματοδοτικής μίσθωσης είναι δεκαετής. Είναι όμως δυνατή η εξαγορά του μισθίου και μετά τη συμπλήρωση των τριών (3) χρόνων (Τότσης, 2014).

Στην περίπτωση αυτή, η μεταβίβαση του ακινήτου απαλλάσσεται από το Φ.Μ.Α. Αντίθετα, σε περίπτωση εξαγοράς του μισθίου πριν τη συμπλήρωση της τριετίας από τη μίσθωση θα καταβληθεί Φ.Μ.Α κατά τη μεταβίβαση του ακινήτου.

3. Οι συμβάσεις αγοράς ακινήτων από εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης με σκοπό τη χρηματοδοτική μίσθωση του πωλητή του ακινήτου, όσο και ο μισθωτής (ο οποίος είναι πωλητής του ακινήτου), όταν αποκτά πάλι το ακίνητο κατά τη λήξη της χρηματοδοτικής μίσθωσης.

Από την πιο πάνω απαλλαγή εξαιρούνται οι συμβάσεις αγοράς ακινήτων στις οποίες αντισυμβαλλόμενος είναι εξωχώρια εταιρεία.

Αν όμως το μίσθιο αγοραστεί πριν την πάροδο τριετίας από την έναρξη της μίσθωσης ή ο μισθωτής μεταβιβάσει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις από σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης σε τρίτο, ή το ακίνητο παραμείνει την κυριότητα της εταιρείας leasing λόγω μη εξόφλησης του συμφωνηθέντος τιμήματος ή μεταβιβαστεί από αυτή σε τρίτο, αίρεται η χορηγηθείσα (στην εταιρεία leasing) απαλλαγή. Στις περιπτώσεις αυτές η εταιρεία καταβάλλει εφάπαξ το φόρο που αναλογεί στην αξία του ακινήτου κατά το χρόνο άρσης της απαλλαγής, εκτός αν ο φόρος που αναλογεί στην

αξία του ακινήτου στο δηλωθέν τίμημα κατά το χρόνο χορήγησης αυτής είναι μεγαλύτερος, οπότε καταβάλλεται ο μεγαλύτερος αυτός φόρος.

Τονίζεται ιδιαίτερα ότι οι εταιρείες leasing απαλλάσσονται από τον Φ.Μ.Α. μόνο κατά την αγορά ακινήτων που πραγματοποιούν από πωλητή στον οποίο στη συνέχεια υποχρεωτικά εκμισθώνουν το ακίνητο (χρηματοδοτική μίσθωση sale and leaseback). Σε όλες τις λοιπές περιπτώσεις οι εταιρείες leasing καταβάλουν Φ.Μ.Α. όταν αγοράζουν ακίνητα (Καραβοκύρης και Σταματόπουλος, 2020).

4. Επίσης απαλλάσσονται από το φόρο μεταβίβασης και υπεραξίας οι αγροτικές εκτάσεις, τόσο κατά την αγορά τους από τις εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης, όσο και κατά την οριστική μεταβίβαση της κυριότητας των αγροτικών εκτάσεων προς τους αγρότες στη λήξη της χρηματοδοτικής μίσθωσης.

2.2 Φορολογία κληρονομιών

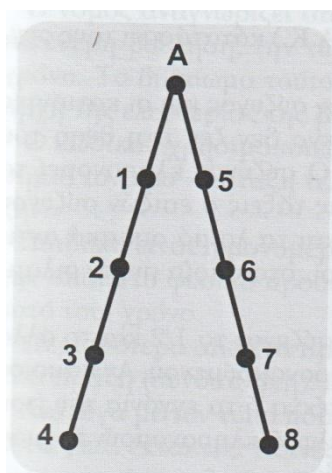
Γενικά

Φόρος κληρονομιών επιβάλλεται για πρώτη φορά στην Ελλάδα με το Ν. 3391 το 1909. Με το νόμο αυτό επιβάλλεται φόρος με προοδευτικούς συντελεστές ανάλογα με το ύψος της καταλειπόμενης κληρονομιάς. Από την ανωτέρω φορολογία εξαιρούνται τα τέκνα. Ακολούθως το έτος 1919, ψηφίζεται ο Ν. 1641, «Περί φορολογίας των κληρονομιών, δωρεών, προικών και κερδών λαχείων», οπότε και οι ανωτέρω φορολογίες έχουν την σημερινή μορφή. Έκτοτε, οι διάφορες κοινωνικο-οικονομικές συνθήκες στη χώρα μας, οδήγησαν στην αναμόρφωση των ανωτέρω φορολογιών με το Ν.Δ. 118 του 1973, «Περί Κώδικος φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, προικών και κερδών εκ λαχείων» με αναδρομική ισχύ για υποθέσεις κληρονομιών, δωρεών και προικών, ήτοι για υποθέσεις για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε την 01/01/1972. Τέλος, το 2001, ψηφίστηκε ο Ν. 2961 «Κύρωση του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Λαχεία», ο οποίος κωδικοποίησε τις διατάξεις του ν.δ. 118/1973 και ο οποίος ισχύει μέχρι σήμερα.

Συγγένεια

Συγγένεια είναι η διαρκής προσωπική έννομη σχέση μεταξύ ορισμένων προσώπων, η οποία δημιουργείται λόγω βιολογικής καταγωγής του ενός προσώπου προς το άλλο, ή λόγω κάποιου νομικού γεγονότος (γάμου, υιοθεσίας).

Πίνακας 1: Βαθμός συγγένειας



Πηγή: <https://www.lawspot.gr>

- Οι 1, 2, 3, 4 και 5, 6, 7, 8 ως προς τον Α είναι συγγενείς κατιόντες (εξ αίματος) σε ευθεία γραμμή.
- Οι 3, 2, 1, Α ως προς τον 4 και 7, 6, 5, Α ως προς τον 8 είναι ανιόντες.
- Οι 1, 2, 3, 4 είναι συγγενείς εξ αίματος εκ πλαγίου ως προς τους 5, 6, 7 και 8.
- Οι 1 και 5 είναι αδέρφια.
- Οι 2 και 6 είναι πρώτα ξαδέλφια.
- Οι 3 και 7 είναι δεύτερα ξαδέλφια.
- Οι 4 και 8 είναι τρίτα ξαδέλφια.
- Ο 1 προς τον 6 και ο 5 προς το 2 είναι θείος προς ανεψιό.

Η συγγένεια διακρίνεται σε: ανιόντες, κατιόντες και εκ πλαγίου.

Ανιόντες είναι ο πατέρας, η μητέρα, ο παππούς, η γιαγιά και οι ανώτεροι αυτών (προπάππους και προγιαγιά), ενώ κατιόντες είναι τα τέκνα, τα εγγόνια και οι κατώτεροι αυτών (δισέγγονα) (Τιγκαράκη, 2017).

Τα παιδιά που γεννήθηκαν χωρίς γάμο των γονέων τους, δεν συνδέονται με το πατέρα τους με καμία συγγένεια παρά μόνο αν ακολουθήσει εκούσια ή δικαστική αναγνώριση ή γάμος των γονέων τους. Οι σύζυγοι μεταξύ τους δεν είναι συγγενείς και κατά την κρατούσα άποψη δεν είναι ούτε εξ αγχιστείας.

Κληρονομική διαδοχή

Κληρονομική διαδοχή είναι η υπεισέλευση του κληρονόμου στο σύνολο των δικαιωμάτων (της κινητής και ακίνητης περιουσίας) και των υποχρεώσεων (χρέη) του αποβιώσαντος (κληρονομούμενου).

Η κληρονομική διαδοχή λαμβάνει χώρα είτε από το νόμο (εξ αδιαθέτου) είτε με διαθήκη.

Προϋπόθεση αναγκαία, για να λάβει χώρα κληρονομική διαδοχή, είναι να υπάρξει θάνατος φυσικού προσώπου. Τούτο σημαίνει ότι μόνο τα φυσικά πρόσωπα κληρονομούνται, όχι όμως και τα νομικά, αφού αυτά δεν αποθνήσκουν αλλά διαλύονται.

Με το θάνατο του προσώπου η περιουσία αποχωρίζεται από το πρόσωπο του θανόντος και ταυτόχρονα μεταβιβάζεται στον από το νόμο ή από διαθήκη καλούμενο κληρονόμο, ο οποίος έχει δικαίωμα να αποποιηθεί. (Αλιφραγκής, 2018).

1.Εξ αδιαθέτου διαδοχή

Διαδοχή εξ αδιαθέτου είναι η διαδοχή που λαμβάνει χώρα όταν δεν υπάρχει διαθήκη.

Στην εξ αδιαθέτου διαδοχή ο Αστικός Κώδικας (Α.Κ.) κατατάσσει τους συγγενείς του κληρονομούμενου σε τέσσερις τάξεις:

Πρώτη τάξη: Σ' αυτήν κληρονομούν ο επιζών σύζυγος και οι κατιόντες του κληρονομούμενου (τα τέκνα). Αν κάποιο τέκνο δεν ζει, στη θέση του έρχονται οι δικοί του κατιόντες (τα τέκνα του). Ο σύζυγος κληρονομεί το 1/4 και οι κατιόντες (τα τέκνα) τα 3/4. Σε όλες τις τάξεις ο επιζών σύζυγος κληρονομεί κατ' εξαίρεση τα έπιπλα και σκεύη και τα λοιπά οικιακά αντικείμενα που χρησιμοποιούν από κοινού οι σύζυγοι, στα οποία συμπεριλαμβάνεται και το αυτοκίνητο.

Δεύτερη τάξη: Σ' αυτήν κληρονομούν ο επιζών σύζυγος το 1/2 και το άλλο 1/2 κληρονομούν οι γονείς και τα αδέρφια του κληρονομούμενου. Αν κάποιος από τους αδελφούς δε ζει, τότε κληρονομούν τα τέκνα ή τα εγγόνια του (του κληρονομούμενου). Αν υπάρχουν ετεροθαλείς αδελφοί, κληρονομούν το μισό της μερίδας που κληρονομεί ο αμφιθαλής αδελφός.

Τρίτη τάξη: Σ' αυτήν κληρονομούν ο επιζών σύζυγος κατά το 1/2 μαζί με τα έπιπλα και σκεύη και οι παππούδες και οι γιαγιάδες του κληρονομούμενου, αν δε κάποιος από αυτούς έχει πεθάνει, στη θέση του κληρονομούν τα τέκνα και τα εγγόνια αυτού (δηλαδή οι θείοι και τα πρώτα ξαδέλφια του κληρονομούμενου) επίσης κατά 1/2.

Τέταρτη τάξη: Σ' αυτήν κληρονομούν οι προπαππούδες και οι προγιαγιάδες του κληρονομούμενου κατά το 1/2 καθώς και ο επιζών σύζυγος επίσης κατά το υπόλοιπο 1/2 μαζί με τα έπιπλα και σκεύη.

Πέμπτη τάξη: Κληρονομεί μόνο ο επιζών σύζυγος.

Έκτη τάξη: Κληρονομεί το Δημόσιο(Ευσταθόπουλος κ.α., 2019).

Πίνακας 2: εξ αδιαθέτου κληρονόμων κατά τον Α.Κ.

Τάξη	Πρόσωπα που υπάγονται	Ποσοστό %
A'	<ul style="list-style-type: none">• Επιζών σύζυγος• Τέκνα (ή κατιόντες τους)	0,25 0,75
B'	<ul style="list-style-type: none">• Επιζών σύζυγος...• Γονείς - Αδελφοί (ή τέκνα - εγγονοί προαποβιοσάντων αδελφών)	0,50 0,50
Γ	<ul style="list-style-type: none">• Επιζών σύζυγος• Παππούδες - Γιαγιάδες (τέκνα - εγγονοί τούτων)	0,50 0,50
Δ'	<ul style="list-style-type: none">• Επιζών σύζυγος• Προπαππούδες - προγιαγιάδες	0,50 0,50
E'	<ul style="list-style-type: none">• Επιζών σύζυγος	100
	<ul style="list-style-type: none">• Δημόσιο	100

Πηγή: <https://www.lawspot.gr>

2. Εκ διαθήκης διαδοχή

Ο νόμος αναγνωρίζει στο φυσικό πρόσωπο το δικαίωμα να ρυθμίσει, κατ' ελεύθερη βούληση, την τύχη της περιουσίας του, για το μετά το θάνατό του, χρόνο. Το δικαίωμα

τούτο του κληρονομούμενου στηρίζεται στη θεμελιώδη αρχή της ελευθερίας της βούλησης.

Ο κώδικας χρησιμοποιεί, εκτός του όρου «διαθήκη», ως συνώνυμο (ταυτόσημο) τον όρο «διάταξη τελευταίας βούλησης».

Διαθήκη είναι η μονομερής και απεριορίστως μετακλητή δικαιοπραξία, με την οποία το φυσικό πρόσωπο ρυθμίζει την περιουσία του, για -μετά το θάνατό του- χρόνο.

Περισσότερα από ένα πρόσωπα δεν μπορούν να συντάξουν διαθήκη με την πράξη (συνδιαθήκη).

Ανάλογα με τον τύπο που κάθε φορά τηρείται, οι διαθήκες διακρίνονται σε κοινές και έκτακτες. Κοινές είναι η ιδιόγραφη, η δημόσια και η μυστική, ενώ έκτακτες είναι η διαθήκη επί πλοίου, η διαθήκη σε εκστρατεία, η διαθήκη σε αποκλεισμό.

Κοινές διαθήκες

Ιδιόγραφη διαθήκη: Είναι η διαθήκη που ολόκληρη γράφεται, χρονολογείται και υπογράφεται με το χέρι του διαθέτη. Η διαθήκη αυτή σε κανένα άλλο τύπο δεν υπόκειται. Απλές προσθήκες που γίνονται στο περιθώριο ή σε υστερόγραφο πρέπει να υπογράφονται από το διαθέτη, διαφορετικά θεωρούνται ότι δεν έχουν γραφεί. Η ιδιόγραφη διαθήκη μπορεί για οποιονδήποτε λόγο, να κατατεθεί σε συμβολαιογράφο για φύλαξη (Α.Κ. 1722), ο οποίος είναι υποχρεωμένος, σύμφωνα με τα δημόσια καθήκοντά του, να συντάξει σχετική πράξη παραλαβής.

Δημόσια διαθήκη: Είναι η διαθήκη που συντάσσεται, με δήλωση της τελευταίας βούλησης του διαθέτη, ενώπιον συμβολαιογράφου και τριών μαρτύρων ή δευτέρου συμβολαιογράφου και ενός μάρτυρα.

Μυστική διαθήκη: Είναι η διαθήκη που καταρτίζεται από το διαθέτη χειρόγραφα και παραδίδεται από αυτόν στο συμβολαιογράφο, με την παρουσία τριών μαρτύρων ή δευτέρου συμβολαιογράφου και ενός μάρτυρα και με την προφορική δήλωση ότι το έγγραφο αυτό (δηλαδή η διαθήκη) περιέχει την τελευταία του βούληση.

Ειδικότερα, για τη σύνταξη της μυστικής διαθήκης, ο διαθέτης παραδίδει στο συμβολαιογράφο, με παρουσία των ως άνω μαρτύρων, έγγραφο (τη διαθήκη) δηλώνοντάς του ότι περιέχει την τελευταία βούλησή του. Ο συμβολαιογράφος, εφόσον τούτο δεν είναι σφραγισμένο, το σφραγίζει, ώστε να εξασφαλίζεται το απαραβίαστο, και σημειώνει επ' αυτού τα στοιχεία του διαθέτη και τη χρονολογία παράδοσης του εγγράφου. Τη σημείωση αυτή υπογράφει ο διαθέτης και τα συμπράττοντα πρόσωπα (Ευσταθόπουλος κ.α., 2019).

Έκτακτες διαθήκες

Η διαθήκη σε πλοίο συντάσσεται από όποιον βρίσκεται σε πλοίο ελληνικό, κατά τη διάρκεια θαλάσσιου ταξιδιού.

Η σύνταξη γίνεται με προφορική δήλωση του προσώπου στον κυβερνήτη ή στον αναπληρωτή του, αν πρόκειται για πολεμικό πλοίο ή στον πλοίαρχο ή τον αναπληρωτή του αν πρόκειται για λοιπά πλοία.

Η διαθήκη σε εκστρατεία (στρατιωτική) συντάσσεται όταν συντρέχει περίπτωση εκστρατείας, αποκλεισμού, πολιορκίας ή αιχμαλωσίας, από στρατιωτικούς. Διαθήκη σε εκστρατεία συντάσσει και όποιος βρίσκεται σε πολεμικό πλοίο κατά τη διάρκεια εκστρατείας.

Διαθήκη σε αποκλεισμό συντάσσεται, όταν σε ένα τόπο έπεσε αρρώστια ή συμβαίνουν άλλα έκτακτα περιστατικά και το πρόσωπο αποκλείστηκε.

Ερμηνεία διαθήκης

Όταν δεν είναι δυνατόν να καθορισθεί με βεβαιότητα, από τα πρόσωπα που κατονομάζονται στη διαθήκη, ποιοι είναι κληρονόμοι ή και τι αφήνει ο διαθέτης σε καθένα από αυτά, τότε γίνεται ερμηνεία διαθήκης από το αρμόδιο δικαστήριο κληρονομιάς, υστέρη από αίτηση των κληρονόμων, το οποίο αποφαινεται τόσο για τους κληρονόμους όσο και για το τι κληρονομεί ο καθένας τους.

Ουσιώδες στοιχείο κάθε διαθήκης είναι το ελευθέρως ανακλητό αυτής. Ελευθερία ανάκλησης της διαθήκης σημαίνει ότι ο διαθέτης έχει απεριόριστα το δικαίωμα να ανακαλεί οποτεδήποτε και ελεύθερα τη διαθήκη που έχει συντάξει. (Μιχελινάκης και Δράγιος, 2014).

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΠΙΚΑΡΠΙΑΣ (Άρθρο 15 Ν. 2961/2001)

1. Σε περίπτωση που διαχωριστεί η επικαρπία από την πλήρη κυριότητα (δηλαδή μεταβιβαστεί), κατά κανόνα φορολογείται αμέσως.

Με την επικαρπία φορολογικώς εξομοιώνεται η χρήση και η οίκηση, όχι όμως η από κοινού χρήση ή η συνοίκηση.

2. Σε διαδοχική επικαρπία κάθε δικαιούχος αυτής φορολογείται κατά το χρόνο που η επικαρπία περιέρχεται σε αυτόν (ανάλογα με την ηλικία που έχει κατά το χρόνο που την αποκτά).

Παράδειγμα

Ο Α είναι, κατά πλήρη κυριότητα, ιδιοκτήτης ενός ακινήτου και μεταβιβάζει με δωρεά στον Β την επικαρπία. Μετά το θάνατο του Β θα περιέρχεται στον Γ και μετά το θάνατο του Γ στον Δ.

Ο Β έχει γεννηθεί το 1942.

Ο Γ έχει γεννηθεί το 1972.

Ο Δ έχει γεννηθεί το 2002.

Σήμερα που ο Β λαμβάνει -λόγω δωρεάς- την επικαρπία, είναι ηλικίας 75 ετών. Άρα θα φορολογηθεί για τα 2/10 της αξίας της (πλήρους κυριότητας) του ακινήτου.

Όταν πεθάνει ο Β, τότε ο Γ θα φορολογηθεί κατά το χρόνο αυτό (του θανάτου του Β) σύμφωνα με την ηλικία που θα έχει τότε, π.χ. εάν ο Β πεθάνει το 2020, τότε ο Γ θα είναι 48 ετών, άρα θα φορολογηθεί για τα 5/10 της αξίας που θα έχει τότε (το 2020) το ακίνητο. Κατά τον ίδιο τρόπο θα φορολογηθεί και ο Δ όταν λάβει την επικαρπία.

3. Όταν η επικαρπία -είτε με σύμβαση είτε με παραίτηση- περιέρχεται στον ψιλό κύριο, που είχε φορολογηθεί για την ψιλή κυριότητα, επιβάλλεται φόρος στην αξία της πλήρους κυριότητας, αφού αφαιρεθεί η αξία που αναλογεί στα δέκατα για τα οποία είχε φορολογηθεί ο ψιλός κύριος κατά τη μεταβίβαση της ψιλής κυριότητας.

Παράδειγμα

Ο Α έχει την ψιλή κυριότητα ενός ακινήτου λόγω αγοράς, φορολογήθηκε δε θα τα 8/10 της αξίας του ακινήτου.

Ο Β έχει την επικαρπία του ακινήτου αυτού λόγω αγοράς και φορολογήθηκε για τα 2/10 της αξίας του ακινήτου.

Το 2016 ο επικαρπωτής πέθανε. Συνεπώς ο ψιλός κύριος Α θα φορολογηθεί τα 2/10 της αξίας του ακινήτου που έχει σήμερα, διότι το 2010 φορολογήθηκε για τα 8/10 (δηλαδή $10/10 - 8/10 = 2/10$).

4. Ισόβια ή αορίστου χρόνου επικαρπία

Η ισόβια ή αορίστου χρόνου επικαρπία υπολογίζεται σε ποσοστό της αξίας της πλήρους κυριότητας, ανάλογα με την ηλικία του επικαρπωτή, το οποίο ορίζεται:

τα 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.

Παράδειγμα

Ο Α δωρίζει την επικαρπία ακινήτου του στο Β που είναι 62 ετών, σύμφωνα με τα παραπάνω, ο Β θα φορολογηθεί για τα 3/10 της αξίας (της πλήρους κυριότητας) του ακινήτου.

5. Επικαρπία ορισμένου χρόνου

Όταν μεταβιβάζεται η επικαρπία για ορισμένο χρόνο, προκειμένου να υπολογιστεί ο φόρος, λαμβάνεται το 1/20 της αξίας της πλήρους κυριότητας του ακινήτου για κάθε έτος διάρκειάς της. Η αξία αυτή (της επικαρπίας) δε μπορεί να είναι ανώτερη από τα

8/10 της αξίας της πλήρους κυριότητας. Το μέρος του έτους υπολογίζεται ως ακέραιο έτος.

Όταν ο επικαρπωτής αορίστου χρόνου είναι νομικό πρόσωπο, η αξία της επικαρπίας υπολογίζεται στα 8/10 της αξίας του ακινήτου, λόγω του ότι η διάρκεια ζωής των νομικών προσώπων είναι μεγάλη.

Παράδειγμα

Ο Α δωρίζει την επικαρπία ακινήτου του στο Β για 10 έτη. Ο Β θα φορολογηθεί για τα 10/20 ($10 \times 1/20 = 10/20$) της αξίας της πλήρους κυριότητας του ακινήτου.

Ο Α δωρίζει την επικαρπία ακινήτου του στον Β για 20 έτη. Ο Β θα φορολογηθεί με το ανώτατο όριο των 8/10ων (ή των 16/20ων) της αξίας της πλήρους κυριότητας του ακινήτου. Δεν μπορεί να φορολογηθεί για τα 20/20 ($20 \times 1/20 = 20/20$) γιατί υπερβαίνουν τα 8/10 (ή 16/20) όπως ορίζει ο νόμος.

6. Επικαρπία υπέρ πολλών προσώπων εξ αδιαίρετου

Σε επικαρπία που συνιστάται (μεταβιβάζεται) αδιαίρετα υπέρ πολλών προσώπων και εξαρτάται από τη ζωή αυτών, το ποσοστό αυτής (της επικαρπίας) υπολογίζεται:

Με την ηλικία του νεότερου, όταν η επικαρπία παύει με το θάνατο και του τελευταίου.

Στην περίπτωση αυτή το ποσοστό της επικαρπίας επιμερίζεται μεταξύ των δικαιούχων ανάλογα με τον αριθμό που εκφράζει τον αριθμητή των κλασμάτων.

Π.χ. έστω έχουμε δυο επικαρπωτές: Τον Α ηλικίας 54 ετών και τον Β ηλικίας 45 ετών.

Σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 15 (αλλά και του παρόντος κεφαλαίου) ο μεν Α φορολογείται για τα 4/10 της αξίας του ακινήτου (άρα ο αριθμητής του κλάσματος αυτού είναι το 4), ο δε Β φορολογείται για τα 5/10 της αξίας του ακινήτου (άρα ο αριθμητής του κλάσματος είναι το 5).

Με την ηλικία του μεγαλύτερου, όταν η επικαρπία παύει με το θάνατο οποιουδήποτε από αυτούς.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΨΙΛΗΣ ΚΥΡΙΟΤΗΤΑΣ (Άρθρο 16 Ν.2961/2001)

1. Η ψιλή κυριότητα φορολογείται κατά το χρόνο που συνενώνεται με την επικαρπία και ο φόρος υπολογίζεται επί της αξίας της πλήρους κυριότητας κατά το χρόνο αυτό.

Τυχόν βελτιώσεις που έχουν γίνει στο ακίνητο δεν υπολογίζονται για το προσδιορισμό της αξίας της πλήρους κυριότητας (Τιγκαράκη, 2017).

Παράδειγμα

Ο Α αφήνει με διαθήκη την ψιλή κυριότητα στον Β. Ο Β ζητά άμεση φορολόγηση ψιλής κυριότητας (φορολογείται με βάση τη συγγενική του σχέση προς τον Α). Ο Β μεταβιβάζει με γονική παροχή την ψιλή κυριότητα στον Γ ο οποίος ζητά την άμεση φορολόγηση. Ο Γ οφείλει φόρο γονικής παροχής, με βάση τη συγγένεια προς τον Β.

2. Αν η ψιλή κυριότητα ακινήτων μεταβιβαστεί και πάλι λόγω κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής, πριν να συνενωθεί με την επικαρπία, δεν οφείλεται φόρος για τη μεταβίβαση αυτή (της ψιλής κυριότητας) όταν όμως συνενωθεί με την επικαρπία, ο τότε (ο τελευταίος) ψιλός κύριος θα φορολογηθεί για την πλήρη κυριότητα, με βάση τη συγγενική του σχέση με τον αρχικό διαθέτη, ο οποίος διαχώρισε την επικαρπία από την ψιλή κυριότητα. Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει ο φόρος που προκύπτει να είναι μεγαλύτερος από το φόρο που θα προέκυπτε αν υπολογιζόταν με βάση τη συγγένεια του τελευταίου ψιλού κυρίου με αυτόν που του μεταβίβασε την ψιλή κυριότητα.

Τυχόν βελτιώσεις που έχουν γίνει στο ακίνητο δεν υπολογίζονται για τον προσδιορισμό της αξίας της πλήρους κυριότητας.

Παράδειγμα

Απεβίωσε ο Α και άφησε κληρονόμο τον γιό του Β κατά ψιλή κυριότητα και τη σύζυγό του Γ κατά επικαρπία.

Φορολογήθηκε η Γ για την επικαρπία και η φορολόγηση της ψιλής κυριότητας του Β αναβλήθηκε. Στη συνέχεια και ενώ δεν είχε συνενωθεί η επικαρπία, ο Β (ψιλός κύριος) μεταβιβάζει την ψιλή κυριότητα στον γιο του Δ (εγγονό του αρχικού διαθέτη Α).

Η φορολογία αναβάλλεται.

Κατά το θάνατο της Γ, οπότε έχουμε συνένωση ψιλής κυριότητας και επικαρπίας, ο Δ θα φορολογηθεί για πλήρη κυριότητα σε σχέση με τον αρχικό διαθέτη Α (εφόσον ο φόρος είναι μεγαλύτερος από το φόρο που θα προέκυπτε με βάση τη συγγένεια του Δ προς τον Β).

3. Σε περίπτωση διανομής κληρονομιαίων ακινήτων, στα οποία ο διαθέτης (κληρονομούμενος) έχει διαχωρίσει την ψιλή κυριότητα από την επικαρπία και δεν έχει φορολογηθεί η ψιλή κυριότητα, εξακολουθεί να αναβάλλεται η φορολογία (της ψιλής κυριότητας) μέχρι να συνενωθεί με την επικαρπία, εφόσον στα διανεμόμενα ακίνητα εξακολουθούν τα ίδια δικαιώματα ψιλού κυρίου και επικαρπωτή. Το ίδιο ισχύει και σε ανταλλαγή κληρονομιαίου ακινήτου όπου έχει διαχωριστεί η ψιλή κυριότητα από την επικαρπία.

Παράδειγμα

Οι Α και Β κληρονομούν την ψιλή κυριότητα κατά 50% εξ αδιαιρέτου τεσσάρων ακινήτων και ο Γ κληρονομεί την επικαρπία αυτών. Φορολογείται ο επικαρπωτής Γ και αναβάλλεται η φορολογία της ψιλής κυριότητας των Α και Β.

Προβαίνουν σε διανομή των τεσσάρων (4) ακινήτων και ο Α λαμβάνει την ψιλή κυριότητα κατά 100% στα δυο (2) ακίνητα και ο Β στα άλλα δυο (2) ακίνητα. Ο δε Γ συνεχίζει να έχει την επικαρπία των ακινήτων.

Στην περίπτωση αυτή παρότι η διανομή είναι πράξη επαχθούς αιτίας και θα πρέπει να καταβληθεί ο φόρος κληρονομιάς για την ψιλή κυριότητα, εντούτοις εξακολουθεί να αναβάλλεται, διότι ο κάθε κληρονόμος έχει τα ίδια εμπράγματα -ισιώματα στα ακίνητα με διαφορετικά ποσοστά (από 50% σε 100%).

4. Όταν παραχωρείται κληρονομιαίο ακίνητο για ανέγερση οικοδομής με σύστημα της αντιπαροχής, στο οποίο έχει διαχωριστεί από το διαθέτη κληρονομούμενο) η ψιλή κυριότητα και η επικαρπία και δεν έχει φορολογηθεί η ψιλή κυριότητα, κατά την ανέγερση, εξακολουθεί να αναβάλλεται η φορολογία της ψιλής κυριότητας μέχρι να συνενωθεί με την επικαρπία, με προϋπόθεση ότι διατηρούνται τα ίδια δικαιώματα επικαρπωτή και ψιλού κυρίου στα ποσοστά του οικοπέδου που παρακρατήθηκαν από

τους κληρονόμους καθώς και στα κτίσματα που αντιστοιχούν σ' αυτά (στα ποσοστά του οικοπέδου). Στην περίπτωση αυτή που θα συνενωθεί η ψιλή κυριότητα με την επικαρπία ο τότε ψιλός κύριος (τόρα πλήρης κύριος) θα φορολογηθεί κατά χρόνο αυτό στην αξία της πλήρους κυριότητας των ποσοστών του οικοπέδου που παρακρατήθηκαν με τα κτίσματα που τους αναλογούν(Τιγκαράκη, 2017).

5. Η ψιλή κυριότητα φορολογείται στις εξής περιπτώσεις:

Όταν ο κληρονόμος, στον οποίο περιέρχεται η ψιλή κυριότητα, έχει ήδη την επικαρπία με ιδιαίτερο τίτλο (με ξεχωριστό συμβόλαιο).

Παράδειγμα

Ο Α έχει την επικαρπία ενός ακινήτου από δωρεά και κληρονομεί με διαθήκη την ψιλή κυριότητα. Ο Α θα φορολογηθεί αμέσως με φόρο κληρονομιάς για την ψιλή κυριότητα.

Όταν περιέλθει σε άλλο κληρονόμο κατόπιν αποποίησης της κληρονομιάς από εκείνον που έχει με ιδιαίτερο τίτλο την επικαρπία.

Παράδειγμα

Ο Α έχει από αγορά την επικαρπία ακινήτου και ο Β έχει την ψιλή κυριότητα πεθαίνει ο Β και η ψιλή κυριότητα κληρονομείται (με διαθήκη) από τον Α ο οποίος αποποιείται και περιέρχεται στον Γ. Ο Γ θα φορολογηθεί άμεσα : την ψιλή κυριότητα και δεν μπορεί να ζητήσει αναβολή φορολογίας.

Όταν μεταβιβαστεί από τον ψιλό κύριο με αντάλλαγμα. Ως μεταβίβαση με αντάλλαγμα νοείται και η διανομή της ψιλής κυριότητας.

2.3 Φορολογία δωρεών - γονικών παροχών

Γενικά

Το πρώτο βασικό νομοθέτημα σχετικά με τη φορολόγηση της κληρονομικής μερίδας, ήταν ο Ν. 1641/1919. Στη συνέχεια με το Ν.Δ. 118/1973 αναμορφώθηκε η σχετική νομοθεσία. Με τη ψήφιση του Ν. 2961/2001 «Κύρωση του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών Προικών και Κερδών από

Λαχεία», η φορολόγηση των δωρεών και των γονικών παροχών προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 1, 34 μέχρι 45 και ισχύει, όπως έχει τροποποιηθεί, μέχρι σήμερα.

Απόκτηση περιουσίας λόγω δωρεάς

Απόκτηση περιουσίας λόγω δωρεάς για την επιβολή του φόρου είναι:

- Αυτή που προέρχεται από δωρεά, η οποία γίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα (με συμβόλαιο).
- Αυτή που προέρχεται από κάθε παροχή, παραχώρηση ή μεταβίβαση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα, έστω και αν δεν καταρτίστηκε έγγραφο.

Απόκτηση περιουσίας λόγω γονικής παροχής

Απόκτηση περιουσίας λόγω γονικής παροχής για την επιβολή του φόρου είναι η παροχή περιουσίας στο τέκνο από οποιονδήποτε γονέα του, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1509 του Α.Κ., είτε για τη δημιουργία ή τη διατήρηση οικονομικής ή οικογενειακής αυτοτέλειας, είτε για την έναρξη ή την εξακολούθηση επαγγέλματος, μέχρι το ποσό που δεν υπερβαίνει το μέτρο το οποίο επιβάλλουν οι περιστάσεις. Το ποσό αυτό ορίζεται στα εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ για κάθε γονέα. Στα πιο πάνω ποσά συνυπολογίζονται οι προγενέστερες δωρεές ή γονικές παροχές των γονέων προς τα τέκνα τους που έχουν υπαχθεί σε φόρο (από τον ίδιο γονέα προς το ίδιο τέκνο) (Αλιφραγκής, 2018).

Επομένως, η γονική παροχή μπορεί να γίνει είτε από τον ένα είτε και από τους δυο γονείς, με μία ή με περισσότερες συμβολαιογραφικές πράξεις ή και χωρίς συμβολαιογραφική πράξη, και να αφορά οποιοδήποτε περιουσιακό στοιχείο. Δηλαδή η γονική παροχή μπορεί να είναι χρηματική, εφάπαξ ή σε περιοδική πρόσοδο, κινητά ή ακίνητα πράγματα, η ψιλή κυριότητα, η επικαρπία, η σύσταση υπέρ του τέκνου δουλείας πραγματικής ή προσωπικής κ.λπ. Ακόμη, η γονική παροχή μπορεί να γίνει σε οποιοδήποτε τέκνο (αγόρι ή κορίτσι, ενήλικο ή ανήλικο, παντρεμένο ή ανύπαντρο) χωρίς να εξετάζεται αν το τέκνο έχει άλλη περιουσία.

Οι μεταβιβάσεις περιουσίας εν ζωή από τους γονείς στα παιδιά τους μπορεί να είναι είτε δωρεές είτε γονικές παροχές (αυτό εναπόκειται στη βούλησή τους όπως αυτή

διατυπώνεται στην οικεία δήλωση ή στο συμβόλαιο) και υπάγονται στον αντίστοιχο φόρο είτε δωρεάς είτε γονικής παροχής.

Άτυπη δωρεά

Άτυπη δωρεά είναι η δωρεά χωρίς την τήρηση τύπου, χωρίς δηλαδή να περιβληθεί τον τύπο του συμβολαιογραφικού εγγράφου. Φορολογείται με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%) προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στην Α κατηγορία, με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στη Β' κατηγορία και με συντελεστή σαράντα τοις εκατό (40%) προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στη Γ' κατηγορία.

Η απόδειξη της ύπαρξης άτυπης δωρεάς είναι πάρα πολύ δύσκολη και βαρύνει αποκλειστικά τη φορολογική αρχή (Τιγκαράκη, 2017).

Άτοκο δάνειο

Άτοκο δάνειο. Η χορήγηση δανείου χωρίς τόκο, κατά το ποσό των τόκων, του θα πλήρωνε αν δανειζόταν από αλλού, αποτελεί δωρεά και φορολογείται.

Χρησιδάνειο

Χρησιδάνειο είναι η σύμβαση με την οποία ο ένας από τους συμβαλλομένους (χρήστης) παραχωρεί, χωρίς αντάλλαγμα - δωρεάν, στον άλλον (χρησάμενο) τη χρήση ορισμένου πράγματος (κινητού ή ακινήτου) και αυτός (χρησάμενος) υποχρεούται να αποδώσει το πράγμα μετά τη λήξη της σύμβασης.

Η σύμβαση του χρησιδανείου είναι άτυπη, ενοχική, διαρκής και χαριστική και αντικείμενο έχει μόνο πράγμα (κινητό ή ακίνητο) και όχι δικαίωμα. Φορολογείται και αντιμετωπίζεται από το φορολογικό νόμο ως δωρεά και εξομοιώνεται με επικαρπία.

Υποκείμενο του φόρου και χρόνος φορολογίας

Υπόχρεος σε φόρο είναι ο δωρεοδόχος ή το τέκνο προς το οποίο γίνεται η γονική παροχή.(Τιγκαράκη, 2017).

Χρόνος φορολογίας είναι ο χρόνος της σύνταξης του εγγράφου της δωρεάς της γονικής παροχής. Προκειμένου για μεταβίβαση κινητών, αν η παράδοση του αντικείμενου της δωρεάς ή της γονικής παροχής έγινε χωρίς να συνταχθεί συμβόλαιο,

ή αν το συμβόλαιο συντάχθηκε μετά την παράδοση του αντικειμένου της δωρεάς ή της γονικής παροχής, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της παράδοσης.

Σε περίπτωση δωρεάς αιτία θανάτου, χρόνος φορολογίας είναι ο χρόνος θανάτου του δωρητή.

Συνυπολογισμός προγενέστερων δωρεών - γονικών παροχών

Στην περίπτωση δωρεάς - γονικής παροχής συνυπολογίζονται οι προγενέστερες δωρεές εν ζωή ή αιτία θανάτου και οι γονικές παροχές του ίδιου δωρητή προς τον ίδιο δωρεοδόχο, εφόσον η φορολογική υποχρέωση γι' αυτές γεννήθηκε σε χρόνο που το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί (Νικολακάκος, 2018).

Υπόχρεοι σε δήλωση

Σε δωρεά - γονική παροχή με συμβολαιογραφικό έγγραφο, υπόχρεοι για την υποβολή της δήλωσης είναι οι συμβαλλόμενοι (δωρητές και δωρεοδόχοι ή γονέας και τέκνο).

Σε δωρεές και γονικές παροχές για τις οποίες δεν καταρτίστηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο, υπόχρεος για την υποβολή της δήλωσης είναι ο δωρεοδόχος ή το τέκνο ή οι κληρονόμοι του.

Προθεσμία υποβολής δήλωσης

Η δήλωση, ανεξάρτητα αν οφείλεται ή όχι φόρος, εφόσον καταρτίζεται συμβόλαιο υποβάλλεται πριν τη σύνταξη του συμβολαίου της δωρεάς ή γονικής παροχής.

Αν δεν συντάχθηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο για τη δωρεά ή γονική παροχή ή αυτό συντάχθηκε στην αλλοδαπή, αλλά όχι ενώπιον ελληνικής προξενικής αρχής, η δήλωση γι' αυτήν υποβάλλεται μέσα σε έξι (6) μήνες από την παράδοση στο δωρεοδόχο του αντικειμένου της δωρεάς ή γονικής παροχής (Νικολακάκος, 2018).

Σε περίπτωση δωρεάς αιτία θανάτου, η δήλωση υποβάλλεται μέσα σε έξι (6) μήνες από το θάνατο του δωρητή.

Σε περίπτωση ασφάλειας ζωής που υπόκειται σε φόρο δωρεάς, η δήλωση υποβάλλεται μέσα σε έξι (6) μήνες από το θάνατο του ασφαλισμένου.

Αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Αρμόδια Δ.Ο.Υ. για την παραλαβή των δηλώσεων φόρου δωρεάς ή γονικής παροχής και τη βεβαίωση του αναλογούντος φόρου είναι η Δ.Ο.Υ. της κατοικίας του δωρητή ή γονέα αντίστοιχα. Προκειμένου όμως για δωρητή ή παρέχοντα γονέα, ο οποίος κατοικεί στην αλλοδαπή, αρμόδια είναι η Δ.Ο.Υ. κατοίκων εξωτερικού. Όταν η κατάρτιση του συμβολαίου γίνεται σε πόλη διάφορη της έδρας της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., η δήλωση μπορεί να υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. του τόπου κατάρτισης του συμβολαίου. Στην περίπτωση αυτή, η Δ.Ο.Υ. που παραλαμβάνει τη δήλωση, παραδίδει το δεύτερο αντίτυπο θεωρημένο στους συμβαλλόμενους, ενώ το πρώτο το διαβιβάζει αμέσως στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. για τη βεβαίωση του φόρου και την περαιτέρω διαδικασία. Ως Δ.Ο.Υ. του τόπου κατάρτισης του συμβολαίου θεωρείται κατά κανόνα η Δ.Ο.Υ. της έδρας του συμβολαιογράφου, αφού κατά τη συνήθη συναλλακτική πρακτική, η κατάρτιση των συμβολαίων γίνεται στην έδρα αυτού (του συμβολαιογράφου). Αν το συμβολαιογραφικό έγγραφο καταρτίζεται στην αλλοδαπή ενώπιον του εκεί Έλληνα προξένου, η δήλωση επιδίδεται στον πρόξενο, στον οποίο καταβάλλεται και ολόκληρος ο αναλογών φόρος (Μπουλέρος, 2016).

Περιεχόμενο των δηλώσεων φόρου δωρεών - γονικών παροχών

Το έντυπο της δήλωσης φόρου δωρεάς - γονικής παροχής παρέχεται δωρεάν από την Υπηρεσία και αναγράφονται σ' αυτό τα ακόλουθα:

- Στοιχεία των δηλούντων, δηλαδή δωρητή και δωρεοδόχου ή γονέα και τέκνου και ειδικότερα το ονοματεπώνυμο αυτών, ο Α.Φ.Μ., η διεύθυνσή τους, κ.λπ.
- Η αιτία της μεταβίβασης (αν είναι δωρεά ή γονική παροχή).
- Τα αντικείμενα της δωρεάς - γονικής παροχής και περιγραφή αυτών, π.χ. αν είναι αυτοκίνητο, μετοχές ή ακίνητο, κ.λπ.
- Οι δωρεές και γονικές παροχές που συνυπολογίζονται.
- Ο διορισμός αντικλήτου.

•Τα στοιχεία του συμβολαιογράφου που συντάσσει το συμβόλαιο (ονοματεπώνυμο, έδρα, Α.Φ.Μ., κ.λπ.) (Καραβοκύρης και Σταματόπουλος, 2020).

Τρόπος υποβολής των δηλώσεων

Σε δωρεά ή γονική παροχή οι συμβαλλόμενοι υποχρεώνονται πριν από τη σύνταξη του οικείου συμβολαίου να υποβάλουν στην αρμόδια ΔΟΥ κοινή δήλωση σε δύο αντίτυπα. Το πρώτο αντίτυπο παραμένει στη ΔΟΥ και το δεύτερο, αφού καταχωρηθεί στο οικείο βιβλίο, παραδίδεται θεωρημένο στους συμβαλλομένους για το συμβολαιογράφο προκειμένου να συντάξει το συμβόλαιο.

Απαγορεύεται στο συμβολαιογράφο να συντάξει συμβόλαιο δωρεάς ή γονικής παροχής, αν από την ημέρα έκδοσης του θεωρημένου αντιτύπου της δήλωσης έχει περάσει χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των τριών (3) μηνών.

Στις περιοχές όπου εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα συντάσσεται συμβόλαιο με βάση το αντίγραφο της δήλωσης που κατατέθηκε και πέρα από την τρίμηνη προθεσμία, εφόσον μέχρι τη σύνταξη του συμβολαίου, δεν έχει δημοσιευτεί απόφαση του υπουργού Οικονομικών, που να τροποποιεί το αντικειμενικό σύστημα στη συγκεκριμένη περιοχή (Τότσης, 2014).

Προσδιορισμός αξίας ακινήτων

Ο προσδιορισμός της αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται -για την επιβολή του φόρου- γίνεται με τέσσερις διαφορετικούς τρόπους, ανάλογα με την περιοχή στην οποία βρίσκεται το ακίνητο. Συγκεκριμένα:

1. Με το σύστημα Αντικειμενικού Προσδιορισμού Αξίας Ακινήτων (Α.Π.Α.Α.) ή άλλως αντικειμενικό σύστημα .

2.Με το μικτό σύστημα. Το σύστημα αυτό αφορά οικόπεδο με κτίσμα, όπου το οικόπεδο βρίσκεται εκτός αντικειμενικού συστήματος (εκτός ΑΠ.Α.Α.). Στην περίπτωση αυτή το οικόπεδο υπολογίζεται με συγκριτικά στοιχεία (εκτίμηση από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.) και το κτίσμα υπολογίζεται με αντικειμενικά κριτήρια, δηλαδή με αντικειμενική αξία κόστους κατασκευής κτίσματος και συγκεκριμένα με τα έντυπα Κ1 έως και Κ9.

3. Με τα συγκριτικά στοιχεία που διαθέτει η αρμόδια Δ.Ο.Υ.. Η περίπτωση αυτή αφορά μόνο οικόπεδα (χωρίς κτίσμα) εντός οικισμού, αλλά εκτός αντικειμενικού συστήματος (εκτός Α.Π.Α.Α.) (Τότσης, 2014).

4. Με Αντικειμενική Αξία Γης (Α.Α. γης). Το σύστημα αυτό αφορά ουσιαστικά την αντικειμενική αξία των γηπέδων εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμού (π.χ. αγροτεμαχίων, βοσκότοπων, δασικών εκτάσεων κ.λπ.).

Διαδικασία μετά την υποβολή της δήλωσης

Την υποβολή της δήλωσης ακολουθούν:

- Βεβαίωση του φόρου που προκύπτει με βάση τις αξίες που δηλώθηκαν. Ο φόρος αυτός (της δήλωσης) βεβαιώνεται και εισπράττεται σε δώδεκα (12) ίσες διμηνιαίες δόσεις, η καθεμία από τις οποίες δε μπορεί να είναι μικρότερη των πεντακοσίων (500) ευρώ, πλην της τελευταίας.

- Έλεγχος της ακρίβειας του περιεχομένου της δήλωσης.

- Σύνταξη έκθεσης ελέγχου για το αποτέλεσμα του ελέγχου.

- Έκδοση και κοινοποίηση στο φορολογούμενο πράξης καταλογισμού φόρου.

Σημειώνεται πως η επίδοση της πράξης γίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Δεν εκδίδεται πράξη αν η δήλωση κριθεί ειλικρινής ή το ποσό του φόρου που προκύπτει δεν είναι μεγαλύτερο των τριάντα (30) ευρώ κατά δωροεodόχο ή τέκνο. Μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την κοινοποίηση της πράξης επιβολής του φόρου, επιτρέπεται η άσκηση από το φορολογούμενο προσφυγής, που μπορεί να περιέχει και αίτημα εξώδικης λύσης της διαφοράς (αίτημα συμβιβασμού). (Μιχελινάκης και Δράγιος, 2014).

Εφόσον επιτευχθεί συμβιβασμός υπογράφεται το οικείο πρακτικό, που έχει τα αποτελέσματα αμετάκλητης δικαστικής απόφασης και η φορολογική υπόθεση περαιώνεται οριστικά.

Αν δεν επιτευχθεί συμβιβασμός η υπόθεση με την προσφυγή διαβιβάζεται στο αρμόδιο διοικητικό πρωτοδικείο και η Δ.Ο.Υ. βεβαιώνει το 50% του

αμφισβητούμενου φόρου σε έξι (6) μηνιαίες δόσεις, όχι κάτω των πεντακοσίων (500) ευρώ η καθεμία πλην της τελευταίας.

Παραγραφή δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου

Το δικαίωμα του Δημοσίου παραγράφεται προκειμένου:

- Για ανακριβή δήλωση, μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση.
- Για παράλειψη δήλωσης, μετά την πάροδο δεκαπενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για υποβολή της δήλωσης.
- Για επιβολή προστίμου, μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έχει συντελεστεί η παράβαση.

Πιστοποιητικό του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. άρθρου 105 παρ.1 του Ν. 2961/2001.

Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποχρεώνεται, μετά από αίτηση του υπόχρεου σε φόρο (δωρεοδόχου, τέκνου) να χορηγεί σε αυτόν πιστοποιητικό, στο οποίο να φαίνεται η υποβολή της φορολογικής δήλωσης, καθώς και η καταβολή του οικείου φόρου. Το πιστοποιητικό αυτό δε μπορεί να χρησιμοποιηθεί μετά την πάροδο έτους από την έκδοσή του. Κατά τη διάρκεια ισχύος του, επιτρέπεται η έκδοση αντιγράφου αυτού μόνο σε περίπτωση αποδεδειγμένης απώλειας ή καταστροφής του πρωτοτύπου. Το ανωτέρω πιστοποιητικό χορηγείται για τη μεταβίβαση (πώληση κ.λπ.) του δωρηθέντος ακινήτου, για ανάληψη χρημάτων και άλλων κινητών αξιών από τράπεζες, για ανάληψη αποζημίωσης από ασφαλιστική εταιρεία, κ.λπ.

Επισήμανση: Το πιστοποιητικό αυτό είναι κοινό και απαιτείται όταν το ακίνητο έχει αποκτηθεί από κληρονομιά, δωρεά ή γονική παροχή.

Δεν απαιτείται πιστοποιητικό για υποθέσεις μέχρι και το έτος 1994 και πίσω, διότι έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου. (Μιχελινάκης και Δράγιος, 2014).

Απαλλαγές από το φόρο δωρεάς

Είναι οι ίδιες με τις απαλλαγές από το φόρο κληρονομιάς.

Σχετική ανάλυση έγινε προηγούμενα.

Απαλλαγή από το φόρο γονικής παροχής για απόκτηση πρώτης κατοικίας.

Προκειμένου να δοθεί απαλλαγή από το φόρο για τη λόγω γονικής παροχής απόκτηση πρώτης κατοικίας, ο νόμος απαιτεί τη συνδρομή των ακόλουθων προϋποθέσεων:

- Να μεταβιβάζεται λόγω γονικής παροχής οικία ή διαμέρισμα εξ ολοκλήρου (100%) και κατά πλήρη κυριότητα.

- Ο δικαιούχος (το τέκνο προς το οποίο γίνεται η γονική παροχή) είναι ενήλικο, έγγαμο ή άγαμο.

- Ο δικαιούχος, να μην έχει κατοικία ή ποσοστό αυτής κατά πλήρη κυριότητα, επικαρπία ή οίκηση που να πληροί τις στεγαστικές του ανάγκες ή οικόπεδο ή ποσοστό αυτού στο οποίο χτίζεται εμβαδόν που καλύπτει τις στεγαστικές τους ανάγκες και τα οποία (κατοικία ή οικόπεδο) βρίσκονται σε κοινοτικό ή δημοτικό διαμέρισμα με πληθυσμό άνω των τριών χιλιάδων (3.000) κατοίκων.

Οι στεγαστικές ανάγκες θεωρείται ότι καλύπτονται, αν το συνολικό εμβαδόν των ακινήτων που έχει στην κυριότητά του είναι εβδομήντα (70) τ.μ., προσαυξανόμενα κατά είκοσι (20) τ.μ. για καθένα από τα δύο πρώτα τέκνα και κατά εικοσιπέντε (25) τ.μ. για το τρίτο και καθένα από τα επόμενα τέκνα, των οποίων την επιμέλεια έχει ο δικαιούχος. Δικαιούχοι της απαλλαγής είναι οι Έλληνες και οι πολίτες κρατών - μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Οι δικαιούχοι πρέπει να είναι μόνιμοι κάτοικοι Ελλάδας (Ευσταθόπουλος κ.α., 2019).

- Ο δικαιούχος να μην έχει απαλλαγεί καμία φορά από το φόρο μεταβίβασης ακινήτου (Φ.Μ.Α.) ή φόρο γονικής παροχής ή κληρονομιάς, λόγω αγοράς ή κτήσης πρώτης κατοικίας, έστω και αν το ακίνητο που αποκτήθηκε με απαλλαγή δεν βρίσκεται πλέον στην κυριότητά του.

- Το οικόπεδο ή το γήπεδο μέσα στο οποίο βρίσκεται η οικία ή η οικοδομή ή το διαμέρισμα, πρέπει απαραίτητα να είναι οικοδομήσιμο και να βρίσκεται μέσα σε συγκεκριμένο ρυμοτομικό σχέδιο του Δήμου ή της Κοινότητας.

- Η οικία ή το διαμέρισμα για το οποίο δόθηκε απαλλαγή, θα πρέπει να παραμείνει στην κυριότητα του δικαιούχου για μία τουλάχιστον πενταετία από την κτήση. Η πριν

από την πενταετία μεταβίβαση τούτων προϋποθέτει υποβολή φορολογικής δήλωσης και καταβολή εφάπαξ ολόκληρου του φόρου.

•Το αίτημα για την απαλλαγή πρέπει να διατυπωθεί ρητά στην εμπρόθεσμη δήλωση φόρου γονικής παροχής και να ορίζεται ρητά στη δήλωση ότι η οικία ή το διαμέρισμα θα παραμείνουν στην κυριότητα του δικαιούχου για μία τουλάχιστον πενταετία.

Η απαλλαγή παρέχεται για ποσό αξίας:

•Κατοικίας μέχρι διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για κάθε ενήλικο άγαμο δικαιούχο και μέχρι διακοσίων πενήντα χιλιάδων (250.000) ευρώ για κάθε έγγαμο, διαζευγμένο, χήρο ή άγαμο γονέα που έχουν την επιμέλεια των τέκνων τους. Το ποσό αυτό προσαυξάνεται κατά εικοσιπέντε χιλιάδες (25.000) ευρώ για καθένα από τα δύο πρώτα τέκνα αυτών και κατά τριάντα χιλιάδες (30.000) ευρώ για το τρίτο και καθένα από τα επόμενα τέκνα τους. Στο ποσό της απαλλαγής περιλαμβάνεται και η αξία μιας θέσης στάθμευσης αυτοκινήτου και ενός αποθηκευτικού χώρου για επιφάνεια καθενός έως είκοσι (20) τ.μ., εφόσον βρίσκονται στο ίδιο ακίνητο και αποκτώνται ταυτόχρονα.

•Οικοπέδου μέχρι πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ για κάθε άγαμο δικαιούχο και μέχρι εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ για κάθε έγγαμο, διαζευγμένο, χήρο ή άγαμο γονέα που έχουν την επιμέλεια των τέκνων τους. Το ποσό αυτό προσαυξάνεται κατά δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ για καθένα από τα δύο πρώτα τέκνα αυτών και κατά δεκαπέντε χιλιάδες (15.000) ευρώ για το τρίτο και καθένα από τα επόμενα τέκνα τους. (Τιγκαράκη Φ. 2017).

Κατάταξη φορολογουμένων - Φορολογικές κλίμακες

Οι δικαιούχοι της κτήσης, ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται σε τρεις κατηγορίες Α', Β' και Γ.

Πίνακας 3: ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Α

Κλίμακα (σε ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου	Φορολογητέα περιουσία	Φόρος που αναλογεί
150.000	-	-	150.000	-
150.000	1	1.500	300.000	1.500
300.000	5	15.000	600.000	16.500
Υπερβάλλον	10			

Πηγή: Τιγκαράκη Φ. 2017

Στην Α' κατηγορία υπάγονται:

- Ο σύζυγος του κληρονομούμενου.
- Το πρόσωπο το οποίο είχε συνάψει σύμφωνο συμβίωσης με τον κληρονομούμενο κατά τις διατάξεις του Ν.3719/2008 και το οποίο λύθηκε με το θάνατο αυτού, εφόσον η συμβίωση είχε διάρκεια τουλάχιστον δυο (2) ετών.
- Οι κατιόντες πρώτου βαθμού (τέκνα από νόμιμο γάμο, τέκνα χωρίς γάμο αναγνωρισμένα εκούσια ή δικαστικά, νομιμοποιηθέντα με επιγενόμενο γάμο.
- Οι κατιόντες εξ αίματος δευτέρου βαθμού.
- Οι ανιόντες εξ αίματος πρώτου βαθμού.

Πίνακας 4: ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Β

Κλίμακα (σε ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου	Φορολογητέα περιουσία	Φόρος που αναλογεί
30.000	-	-	30.000	-
70.000	5	3.500	100.000	3.500
200.000	10	20.000	300.000	23.500
Υπερβάλλον	20			

Πηγή: Τιγκαράκη2017

Στη Β' κατηγορία υπάγονται:

- Οι κατιόντες εξ αίματος τρίτου και επομένων βαθμών.
- Οι ανιόντες εξ αίματος δευτέρου και επομένων βαθμών.
- Οι αδελφοί (αμφιθαλείς ή ετεροθαλείς).
- Οι συγγενείς εξ αίματος τρίτου βαθμού εκ πλαγίου.
- Οι πατριοί και οι μητρίες.
- Τα τέκνα από προηγούμενο γάμο του συζύγου.
- Τα τέκνα εξ αγχιστείας (γαμπροί - νύφες).
- Οι ανιόντες εξ αγχιστείας (πεθεροί - πεθερές).

Πίνακας 5: ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Γ

Κλίμακα (σε ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου	Φορολογητέα περιουσία	Φόρος που αναλογεί
6.000	-	-	6.000	-
66.000	20	13.200	72.000	13.200
195.000	30	58.500	267.000	71.700
Υπερβάλλον	40			

Πηγή: Τιγκαράκη Φ. 2017

Στην κατηγορία Γ' υπάγεται οποιοσδήποτε άλλος εξ αίματος ή εξ αγχιστείας συγγενής του κληρονομούμενου ή εξωτικός. (Τιγκαράκη, 2017).

Όταν ο κληρονόμος έχει αναπηρία 67% και πάνω, ο φόρος του μειώνεται κατά 10%.

Τα δικαιώματα μεταλλειοκτησίας φορολογούνται με πεντακόσια (500) ευρώ ανά τετραγωνικό χιλιόμετρο.

Στην αυτοτελή φορολόγηση των προσώπων της παρ. 3 του άρθρου 25 ο συντελεστής του φόρου είναι 0,5%.

Στη σχολάζουσα κληρονομία ο φόρος υπολογίζεται με βάση τους συντελεστές της Γ' κατηγορίας και αν τελικά η κληρονομία περιέλθει στο Δημόσιο ή σε κληρονόμο άλλο, τότε γίνεται νέα εκκαθάριση σύμφωνα με το άρθρο 108. (Νικολακάκος, 2018).

2.4 Σύστημα Αντικειμενικού προσδιορισμού αξίας ακινήτων

Γενικά

Με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν. 1249/1982 θεσπίστηκε η εφαρμογή του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων. Μέχρι τότε ο προσδιορισμός της αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονταν γινόταν με συγκριτικά στοιχεία από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Το αντικειμενικό σύστημα άρχισε να εφαρμόζεται από το έτος 1985 στην Αθήνα, Θεσσαλονίκη και συνεχίστηκε σε άλλες πόλεις. Σήμερα στις περισσότερες περιοχές της χώρας η αξία των ακινήτων προσδιορίζεται με το αντικειμενικό σύστημα και ελάχιστες περιοχές απομένουν ακόμη εκτός αντικειμενικού προσδιορισμού (κυρίως οικόπεδα σε χωριά - οικισμούς).

Διαδικασία Προσδιορισμού Αντικειμενικών Αξιών

Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται με αντάλλαγμα ή λόγω θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης, που είναι καθορισμένες από πριν κατά ζώνες, οικοδομικά τετράγωνα και είδος ακινήτου. Οι τιμές εκκίνησης ή τιμές ζώνης αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων, όπως π.χ. για τα διαμερίσματα η παλαιότητα, η θέση στο οικοδομικό τετράγωνο, ο όροφος της πολυκατοικίας, για τα καταστήματα η εμπορικότητα δρόμου, το πατάρι, το υπόγειο, για τα αγροτεμάχια η καλλιεργητική αξία, αν είναι αρδευόμενο, αν έχουν δέντρα, κ.λπ. Οι τιμές εκκίνησης και οι συντελεστές αυξομειώσής τους καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών, μετά από εισήγηση επιτροπών που 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 εμπειρία. Οι τιμές ζώνης αναπροσαρμόζονται το βραδύτερο ανά διετία. (Τότσης, 2014).

Σε περίπτωση μεταβίβασης ακινήτου με αντάλλαγμα (πώληση), λόγω θανάτου (κληρονομιά), δωρεάς ή γονικής παροχής, ο φορολογούμενος αναγράφει στην οικεία φορολογική δήλωση (πώλησης, κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής) την αντικειμενική του αξία 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 τριάντα (30) ημερών από την υποβολή της δήλωσής του, να ζητήσει με προσφυγή τον προσδιορισμό της αξίας, από το αρμόδιο Διοικητικό Πρωτοδικείο.

Κατηγορίες ακινήτων και αντίστοιχα έντυπα

Το αντικειμενικό σύστημα εφαρμόζεται σε περιοχές εντός σχεδίου πόλης ή οικισμού.

Για τον προσδιορισμό της αντικειμενικής αξίας, τα ακίνητα έχουν καταταγεί σε δώδεκα (12) κατηγορίες. Η κατάταξη ενός ακινήτου σε ορισμένη κατηγορία αποδεικνύεται από:

- α. Την οικοδομική άδεια ανέγερσής του.
- β. Την πράξη σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας.
- γ. Τον τίτλο κτήσης του.

Εάν δεν υπάρχει κανένα από τα πιο πάνω αποδεικτικά στοιχεία, τότε η κατηγορία του ακινήτου, αποδεικνύεται από τη δήλωση φόρου εισοδήματος του υπόχρεου.

Εάν όμως στο κτίσμα έχουν γίνει ουσιώδεις και σημαντικές επεμβάσεις και η χρήση του είναι διαφορετική από εκείνη που αναφέρεται στην οικοδομική άδεια ή στην πράξη σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας ή στον τίτλο κτήσης του, τούτο εντάσσεται στην κατηγορία ακινήτου με τη νέα του μορφή και η αξία του υπολογίζεται με το αντίστοιχο έντυπο. Τα στοιχεία αυτά μπορούν να διασταυρωθούν και από τη δήλωση φόρου εισοδήματος του πωλητή, κληρονόμου ή δωρητή (Τότσης, 2014).

Σε περίπτωση που το κτίριο είναι κενό κατά το χρόνο της φορολογίας, ως χρήση λαμβάνεται η αναφερόμενη στην αντίστοιχη οικοδομική άδεια και σε περίπτωση που δεν υπάρχει άδεια η χρήση αποδεικνύεται από τον τίτλο κτήσης, τη φορολογική δήλωση ή άλλο έγκυρο αποδεικτικό στοιχείο για την τελευταία -πριν τη διακοπή- χρήση του κτιρίου.

Αν τα τμήματα του ίδιου κτιρίου έχουν διαφορετικές χρήσεις ή τρόπο κατασκευής ή παλαιότητα ή στάδιο αποπεράτωσης, ο υπολογισμός της αξίας των κτισμάτων γίνεται χωριστά για κάθε τμήμα με το αντίστοιχο έντυπο.

Όταν ένα οικόπεδο είναι κατά ένα τμήμα του εντός οικισμού με πληθυσμό κάτω των 2.000 κατοίκων και το υπόλοιπο τμήμα του είναι εκτός του οικισμού και εκτός του αντικειμενικού συστήματος, τότε για να υπολογιστεί η αξία του, για μεν το εντός οικισμού τμήμα θα εφαρμοστεί το αντικειμενικό σύστημα, για δε το εκτός οικισμού θα υπολογιστεί με το έντυπο ΑΑ-Γης. (Μιχελινάκης και Δράγιος, 2014).

Για κάθε κατηγορία ακινήτου εφαρμόζεται χωριστό έντυπο ως ακολούθως:

Με το έντυπο 1 υπολογίζεται η αξία κατοικίας ή διαμερίσματος, καθώς και επαγγελματικής στέγης σε όροφο κτιρίου το οποίο σύμφωνα με την οικοδομική άδεια δεν προορίζεται για κτίριο γραφείων ή καταστημάτων, αλλά για κατοικίες.

Με το έντυπο 2 υπολογίζεται η αξία της επαγγελματικής στέγης στο ισόγειο ή στο υπόγειο καθώς και σε όροφο κτιρίου, που σύμφωνα με την οικοδομική άδεια είναι κτίριο γραφείων ή καταστημάτων.

Με το έντυπο 3 υπολογίζεται η αξία:

- Του οικοπέδου.

-Ποσοστών οικοπέδου που αντιστοιχούν σε υφιστάμενη ή μελλοντική επιφάνεια κτίσματος.

-Ποσοστών οικοπέδου που δε μπορούν να οικοδομηθούν λόγω εξάντλησης του συντελεστή δόμησης.

Με το έντυπο 4 υπολογίζεται η αξία αποθηκευτικών χώρων που δε χρησιμοποιούνται ούτε έχουν χρησιμοποιηθεί ποτέ ως χώροι κύριας χρήσης.

Με το έντυπο 5 υπολογίζεται η αξία των ιδιωτικών θέσεων στάθμευσης αυτοκινήτων.

Με το έντυπο K4 υπολογίζεται η αξία των κτισμάτων, σταθμών αυτοκινήτων (δημόσιας χρήσης) καθώς και η αξία βιομηχανικών και βιοτεχνικών κτιρίων.

Με το έντυπο K5 υπολογίζεται η αξία των γεωργικών και κτηνοτροφικών κτιρίων, καθώς και αποθηκών σε ανεξάρτητα κτίρια.

Με το έντυπο K6 υπολογίζεται η αξία των ξενοδοχείων και γενικά τουριστικών εγκαταστάσεων καθώς και νοσηλευτηρίων και ευαγών ιδρυμάτων.

Με το έντυπο K7 υπολογίζεται η αξία των εκπαιδευτηρίων.

Με το έντυπο K8 υπολογίζεται η αξία των αθλητικών εγκαταστάσεων.

Με το έντυπο K9 υπολογίζεται η αξία των κτισμάτων μουσείων, θεάτρων, κινηματογράφων, συνεδριακών κέντρων, αιθουσών διαλέξεων, συναυλιών, εκθεσιακών κέντρων και γενικά κτισμάτων που δεν υπάγονται στις παραπάνω κατηγορίες. (Αλιφραγκής, 2018).

Επισημαίνεται ότι με τα έντυπα Κ4 ως και Κ9 υπολογίζεται μόνο η αξία των κτισμάτων χωρίς το γήπεδό τους. Για να υπολογιστεί και η αξία του γηπέδου στις περιπτώσεις αυτές, χρησιμοποιείται:

-Το έντυπο 3, όταν το οικοπέδο βρίσκεται σε περιοχή που ισχύει το αντικειμενικό σύστημα.

-Με το ΑΑ-Γης, όταν πρόκειται για περιοχές εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμού.

-Με τα συγκριτικά στοιχεία της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., όταν στην περιοχή δεν ισχύουν οι δύο προηγούμενες περιπτώσεις (αντικειμενικό σύστημα ή ΑΑ-Γης).

Τιμή Ζώνης - Συντελεστές

Ως βάση για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων με το αντικειμενικό σύστημα, λαμβάνεται η Τιμή Ζώνης (Τ.Ζ.) η οποία είναι η τιμή εκκίνησης, που συνδυαζόμενη με διάφορους συντελεστές (π.χ. συντελεστής ορόφου, παλαιότητας κτίσματος, πρόσοψης, εμπορικότητας, συνιδιοκτησίας, κ.λπ.) ανάλογα με το είδος του ακινήτου, δίνει την αντικειμενική του αξία.

Κάθε Δήμος ή δημοτικό διαμέρισμα ή κοινοτικό διαμέρισμα ή οικισμός που εντάσσεται στο σύστημα αυτό χωρίζεται σε ζώνες.

Ζώνη γενικά θεωρείται ένα τμήμα πόλης ή χωριού, το οποίο σύμφωνα με τους πίνακες τιμών έχει ενιαία τιμή ζώνης.

Τιμή Ζώνης ή τιμή εκκίνησης είναι η τιμή ανά τετραγωνικό μέτρο (m²) καινούργιας κατοικίας ή διαμερίσματος στον 1ο όροφο της οικοδομής, με πρόσοψη σε ένα δρόμο. Στην τιμή αυτή συμπεριλαμβάνεται και η αξία του οικοπέδου που αναλογεί στο ένα τετραγωνικό κτίσματος.

Την τιμή ζώνης την έχει κάθε ακίνητο που βρίσκεται στη ζώνη αυτή. Αν όμως το ακίνητο είναι γωνιακό και ο κάθε δρόμος είναι όριο ζώνης, τότε για τον προσδιορισμό της αξίας του θα ληφθεί υπόψη η μεγαλύτερη -από τις δυο- τιμή ζώνης.

Συντελεστής αξιοποίησης οικοπέδου (Σ.Α.Ο.)

Είναι ο συντελεστής που εκφράζει τη δυνατότητα οικοδομικής εκμετάλλευσης του οικοπέδου και συνήθως συμπίπτει με το συντελεστή δόμησης (Σ.Δ.) αυτού.

Συγκεκριμένα, εάν πολλαπλασιάσουμε το εμβαδόν ενός οικοπέδου επί το συντελεστή δόμησης που έχει η περιοχή βρίσκουμε το ανώτατο εμβαδόν κτίσματος που μπορεί να ανεγερθεί στο οικόπεδο αυτό.

Συντελεστής εμπορικότητας (Σ.Ε.)

Βασικός συντελεστής στον υπολογισμό της αξίας των ακινήτων με το αντικειμενικό σύστημα είναι ο συντελεστής εμπορικότητας, ο οποίος εκφράζει την εμπορικότητα ενός δρόμου, ή ενός τμήματος δρόμου μιας συγκεκριμένης ζώνης και είναι μεγαλύτερος ή ίσος με τη μονάδα.

Συντελεστής Οικοπέδου (Σ.Ο.)

Είναι συντελεστής που προσδιορίζει την αξία του οικοπέδου, μικρότερος, ίσος ή μεγαλύτερος από τη μονάδα.

Συντελεστής Εκμετάλλευσης Ισογείου (Κ)

Είναι ο συντελεστής που προσδιορίζει το μέγεθος εκμετάλλευσης του ισογείου ενός ακινήτου και συναρτάται με το συντελεστή αξιοποίησης του οικοπέδου (Σ.Α.Ο.) και το συντελεστή εμπορικότητας (Σ.Ε.) (Καραβοκύρης και Σταματόπουλος, 2020).

Τιμή Οικοπέδου (Τ.Ο.)

Είναι η ανά τετραγωνικό μέτρο (τ.μ.) αξία οικοπέδου που έχει πρόσοψη σε ένα μόνο δρόμο, με Σ.Ε. = 1.

Γενικές έννοιες - Ορισμοί του Αντικειμενικού Συστήματος

Για τον προσδιορισμό της αντικειμενικής αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη οι ακόλουθες έννοιες:

1.Ως βάση μέτρησης των ορόφων ενός κτιρίου λαμβάνεται το υπόγειο, έτσι όπως αυτό κατά νόμο ορίζεται. Μετά το υπόγειο ακολουθούν ισόγειο, Α όροφος, Β όροφος, κ.λπ.

Όταν κτίριο βρίσκεται σε οικόπεδο με κλίση, το οποίο βλέπει σε ένα δρόμο, ο καθορισμός των ορόφων όλων των οριζοντίων ιδιοκτησιών γίνεται με βάση την

αφετηρία μέτρησης των ορόφων στο δρόμο αυτό. Κάτω από τη στάθμη του υπογείου όλοι οι χώροι που τυχόν δημιουργούνται, θεωρούνται κι αυτοί υπόγειοι.

Όταν κτίριο βρίσκεται σε οικοπέδο με κλίση το οποίο βλέπει σε δύο δρόμους, ο καθορισμός των ορόφων των οριζοντίων ιδιοκτησιών που βλέπουν στον κάθε δρόμο γίνεται με βάση την αφετηρία μέτρησης των ορόφων στο δρόμο αυτό, ενώ των οριζοντίων ιδιοκτησιών που βλέπουν και στους δύο δρόμους γίνεται με βάση την αφετηρία μέτρησης των ορόφων στο δρόμο με τη χαμηλότερη στάθμη.

2.Υπόγειο θεωρείται ο όροφος ή τμήμα ορόφου που χαρακτηρίζεται ως υπόγειο στην αντίστοιχη οικοδομική άδεια της αρμόδιας πολεοδομίας (εγκεκριμένα σχέδια) ή στην πράξη σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας ή στον τίτλο κτήσης του.

Σε περίπτωση που δεν υπάρχει κανένα από τα πιο πάνω στοιχεία, ο χαρακτηρισμός ενός χώρου ως υπογείου πιστοποιείται ή από βεβαίωση διπλωματούχου μηχανικού ή από την αρμόδια πολεοδομική υπηρεσία. Σε όλες τις περιπτώσεις των υπογείων απαιτείται προσκόμιση αποδεικτικών στοιχείων με εξαίρεση τις περιπτώσεις που ο υπόγειος χώρος έχει είσοδο αποκλειστικά από το κεντρικό κλιμακοστάσιο ή από εσωτερικό ισόγειο χώρο ή είναι χώρος στάθμευσης αυτοκινήτων.

Ημιυπόγειοι χώροι θεωρούνται ισόγειοι, εκτός αν αποδεικνύεται ότι είναι υπόγειοι με προσκόμιση σχετικής βεβαίωσης από την αρμόδια πολεοδομική υπηρεσία.

3.Πατάρι μέσα σε αίθουσα επαγγελματικής στέγης (ανοιχτός εξώστης) είναι τμήμα ορόφου, του οποίου η προσπέλαση γίνεται αποκλειστικά από τον εσωτερικό χώρο της αίθουσας. Πατάρι επίσης θεωρείται και ολόκληρος όροφος, όταν είναι αυθαίρετη προσθήκη υπάρχοντος εξώστη και η προσπέλασή του γίνεται αποκλειστικά και πάλι από τον εσωτερικό χώρο της αίθουσας (Καραβοκύρης και Σταματόπουλος,2020).

4.Ημιώροφος ή μεσοπάτωμα είναι ο όροφος ή το τμήμα ορόφου που βρίσκεται μεταξύ ισόγειου και πρώτου ορόφου και δεν έχει εσωτερική επικοινωνία με το ισόγειο ή όταν έχει, αυτή δεν είναι αποκλειστική (έχει και άλλη είσοδο). Για τον υπολογισμό της αντικειμενικής αξίας θεωρείται πρώτος όροφος.

5.Αίθριο είναι ο εσωτερικός ελεύθερος χώρος του οικοπέδου στεγασμένος ή μη που περιβάλλεται απ' όλες τις πλευρές του από το κτίριο ή τα κτίρια του οικοπέδου.

6. Διαμπερής στοά θεωρείται η στοά που συνδέει δύο ή περισσότερους κοινόχρηστους χώρους (δρόμο, πλατεία, κ.λπ.) ανεξάρτητα αν διέρχεται από ένα ή περισσότερα οικοπέδα.

7. Τυφλή στοά θεωρείται η στοά που συνδέει κοινόχρηστο χώρο με ακάλυπτο χώρο του οικοπέδου.

8. Κριτήριο βάθους:

-Επαγγελματικής στέγης, είναι το γινόμενο του μήκους της πρόσοψης ή του αθροίσματος των προσόψεων του επί τον εαυτόν του επί δύο.

-Οικοπέδου, είναι το γινόμενο του μήκους της πρόσοψης ή του αθροίσματος των προσόψεων του επί τον εαυτόν του επί τρία.

9. Επιφάνεια ακινήτου είναι το εμβαδόν αυτού σε τετραγωνικά μέτρα (m²). Για να υπολογιστεί η επιφάνεια ενός κτίσματος προσμετρώντας και οι εξωτερικοί τοίχοι αυτού. (Μπουλέρος, 2016).

Αν στην επιφάνεια περιλαμβάνονται και οι κοινόχρηστοι χώροι (μικτή επιφάνεια), για να υπολογιστεί η καθαρή επιφάνεια μειώνεται κατά 10%. Δεν περιλαμβάνονται στην επιφάνεια οι ημιυπαίθριοι χώροι εκτός αν είναι κλειστοί.

10. Η παλαιότητα αρχίζει να υπολογίζεται μετά τη συμπλήρωση δύο ετών από την ημερομηνία έκδοσης της οικοδομικής άδειας ή την τελευταία αναθεώρησή της (π.χ. αν εκδόθηκε στις 30.5.1978 η παλαιότητα αρχίζει να υπολογίζεται από 30.5.1980). Αν δεν υπάρχει οικοδομική άδεια, η παλαιότητα υπολογίζεται από τη χρονολογία κατασκευής, που αποδεικνύεται με οποιοδήποτε δημόσιο έγγραφο (π.χ. τίτλο κτήσης, νομιμοποίηση αυθαιρέτου, έναρξη ηλεκτροδότησης, κ.λπ.). Άδεια αλλαγής μόνο για τη χρήση του κτιρίου ή άδεια ανακαίνισης που δε θίγει το φέροντα οργανισμό του κτιρίου δε λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό της παλαιότητας. Χρονικό διάστημα μικρότερο του εξαμήνου δε λαμβάνεται υπόψη, ενώ το μεγαλύτερο λογίζεται ως έτος. Για να εφαρμοστεί ο συντελεστής παλαιότητας πρέπει το κτίσμα να είναι πλήρως αποπερατωμένο. Αν έχει εκδοθεί άδεια κατεδάφισης, δε λαμβάνεται υπόψη η αξία του κτίσματος, εάν η κατεδάφιση γίνει μέσα στο χρόνο από την έκδοση της άδειας. Αν δεν κατεδαφιστεί μέσα στην προθεσμία αυτή, υποβάλλεται

συμπληρωματική δήλωση μέσα σε ένα μήνα από τη λήξη της προθεσμίας, διαφορετικά η αρχική δήλωση θεωρείται ανειλικρινής.

Σε περίπτωση που υπάρχει πρωτόκολλο κατεδάφισης επίσης το κτίσμα δε λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό της αντικειμενικής του αξίας. Αν το κτίσμα δεν κατεδαφιστεί μέσα σε ένα μήνα από την υποβολή της δήλωσης, ο φορολογούμενος υποχρεούται να υποβάλει συμπληρωματική δήλωση.

Αν το κτίσμα δεν έχει στέγη (ασκεπές), δεν λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό της αντικειμενικής αξίας (Μπουλέρος, 2016).

Σε περίπτωση επέκτασης υπάρχοντος κτίσματος, η παλαιότητα υπολογίζεται χωριστά για κάθε τμήμα, ανάλογα με το χρόνο κατασκευής του.

Εάν κτίσματα παλαιά και ημικατεστραμένα στερούνται στέγης, δεν λαμβάνονται υπόψη κατά το εμβαδόν που είναι χωρίς στέγη, εφόσον η αφαίρεση της στέγης οφείλεται σε καταστροφή και δεν περιλαμβάνεται στα πλαίσια εργασιών επισκευής.

11. Για να χαρακτηριστεί ένα ακίνητο ως διατηρητέο και να εφαρμοστεί ο σχετικός μειωτικός συντελεστής, απαιτείται να προσκομιστεί βεβαίωση της αρμόδιας υπηρεσίας, από την οποία να προκύπτει ότι έχει εκδοθεί σχετική απόφαση ή προεδρικό διάταγμα, έχει δημοσιευτεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (ΦΕΚ) και δεν έχει ανακληθεί. Ο μειωτικός συντελεστής του διατηρητέου εφαρμόζεται μόνον όταν ολόκληρο το κτίσμα είναι διατηρητέο, έστω και αν επιτρέπονται επισκευές ή διαρρυθμίσεις σε αυτό. Ο συντελεστής δεν εφαρμόζεται αν είναι διατηρητέα μόνο τα μορφολογικά στοιχεία του κτίσματος (προσόψεις, εξώστες, ανοίγματα, κ.λπ.) ή όταν το συγκεκριμένο κτίριο δεν έχει χαρακτηριστεί διατηρητέο, έστω και αν βρίσκεται σε διατηρητέο ή παραδοσιακό οικισμό.

12. Για να θεωρηθεί ένα ακίνητο ή τμήμα του απαλλοτριωτέο απαιτείται πρόσφατο έγγραφο από την αρχή που κήρυξε την απαλλοτρίωση, από το οποίο προκύπτει:

-Ότι έχει κηρυχθεί η απαλλοτρίωση (ΦΕΚ στο οποίο έχει δημοσιευτεί).

-Ότι η απαλλοτρίωση δεν έχει ανακληθεί.

-Η επιφάνεια των απαλλοτριωτέων τμημάτων.

ΕΝΤΥΠΟ 1 - Κατοικία ή διαμέρισμα σε οικόπεδο εντός σχεδίου ή σε οικισμό

Η φορολογητέα αξία των ακινήτων της κατηγορίας αυτής υπολογίζεται με το έντυπο 1 και είναι ίση με το γινόμενο της τιμής της αντίστοιχης ζώνης επί τη συνολική επιφάνεια της κατοικίας ή του διαμερίσματος, το ποσοστό συνιδιοκτησίας στο οικόπεδο και ορισμένους άλλους συντελεστές που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την τελική διαμόρφωσή της (π.χ. συντελεστής πρόσοψης, επιφάνειας, ορόφου, αποπεράτωσης, παλαιότητας, κ.λπ.).

Σε περίπτωση που στην κατοικία αντιστοιχεί και υπόλοιπο ποσοστό οικοπέδου, για τον υπολογισμό της αξίας του συμπληρώνεται υποχρεωτικά και το έντυπο 3.

Αν η κατοικία και το διαμέρισμα διαθέτει και ιδιόκτητες αθλητικές εγκαταστάσεις (πισίνα, γήπεδα τένις, κ.λπ.), οπουδήποτε και αν βρίσκονται (π.χ. στο δώμα, υπόγειο ή στο οικόπεδο), η αξία τους υπολογίζεται χωριστά με το έντυπο Κ8. Σε περίπτωση κοινόχρηστων αθλητικών εγκαταστάσεων, η αξία τους επιμερίζεται ανάλογα με το ποσοστό συνιδιοκτησίας της κατοικίας ή του διαμερίσματος στο οικόπεδο.

Συντελεστής πρόσοψης

Η πρόσοψη της κατοικίας ή του διαμερίσματος ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αντικειμενικής του αξίας και γι' αυτό εφαρμόζονται συντελεστές αυξομείωσης ανάλογα αν η κατοικία έχει πρόσοψη σε ένα ή δυο δρόμους, αποκλειστικά στον ακάλυπτο χώρο, κ.λπ. (Μιχελινάκης και Δράγιος, 2014).

Συντελεστής ορόφου

Ο συντελεστής ορόφου συναρτάται με τον όροφο και το συντελεστή εμπορικότητας του οικοπέδου στο οποίο βρίσκεται η κατοικία ή το διαμέρισμα.

Συντελεστής επιφάνειας

Ο συντελεστής επιφάνειας είναι συνάρτηση του εμβαδού της κατοικίας ή του διαμερίσματος και κυμαίνεται ανάλογα με το εμβαδόν του.

Αν η κατοικία ή το διαμέρισμα αποτελείται από περισσότερους του ενός ορόφους και οι όροφοι δεν είναι αυτοτελείς οριζόντιες ιδιοκτησίες και έχουν λειτουργική ενότητα, για τον υπολογισμό της αντικειμενικής αξίας συμπληρώνεται χωριστά έντυπο για

κάθε όροφο, αλλά ως συντελεστής επιφάνειας λαμβάνεται εκείνος που αναλογεί στο άθροισμα της επιφάνειας όλων των ορόφων.

Συντελεστής παλαιότητας

Ο συντελεστής παλαιότητας καθορίζεται ανάλογα με τα χρόνια παλαιότητας του κτίσματος, το οποίο πρέπει να είναι πλήρως αποπερατωμένο.

Συντελεστής ειδικών συνθηκών

Σε περίπτωση που η κατοικία ή το διαμέρισμα βρίσκεται κάτω από ειδικές συνθήκες, για τον προσδιορισμό της αξίας του εφαρμόζεται ειδικός συντελεστής, μειωτικός (π.χ. αν έχει χαρακτηριστεί διατηρητέο, απαλλοτριωτέο ή έχει υποστεί ζημιές από σεισμό, πυρκαγιά, κ.λπ.).

Συντελεστής αποπεράτωσης

Αν το κτίσμα δεν είναι αποπερατωμένο εφαρμόζονται μειωτικοί συντελεστές ανάλογα με το στάδιο αποπεράτωσης του. Το κτίσμα θεωρείται ότι βρίσκεται σε ένα ορισμένο στάδιο αποπεράτωσης, όταν έχει ολοκληρωθεί το στάδιο αυτό, δηλαδή σε περίπτωση που δεν έχουν αποπερατωθεί οι εργασίες ενός συγκεκριμένου σταδίου εργασιών, θεωρείται ότι το κτίσμα βρίσκεται στο αμέσως προηγούμενο στάδιο. Κτίσματα που έχουν παροχή ηλεκτρικού ρεύματος και είναι ημιτελή (δεν έχουν γίνει εσωτερικά επιχρίσματα ή δεν έχουν γίνει δάπεδα) θεωρούνται ότι βρίσκονται στο στάδιο αποπεράτωσης δαπέδων (στο αμέσως προηγούμενο της στάδιο της πλήρους αποπεράτωσης) (Νικολακάκος, 2018).

Συντελεστής με βάση τον τρόπο κατασκευής

Τα υλικά και ο τρόπος κατασκευής της πολυκατοικίας ή του διαμερίσματος ασκούν επίδραση στη διαμόρφωση της αξίας του (π.χ. αν έχει κατασκευαστεί με ή χωρίς σκελετό, από τούβλα, τσιμεντόλιθους, πέτρα, κ.λπ.).

Συντελεστής με βάση τον εξοπλισμό

Επίδραση στη διαμόρφωση της αξίας της κατοικίας ή του διαμερίσματος ασκεί και ο εξοπλισμός αυτού, π.χ. αν έχει ή δεν έχει εγκατάσταση κεντρικής θέρμανσης

(καλοριφέρ, θερμοσυσσωρευτές, επιδαπέδια θέρμανση) ή βρίσκεται πάνω από το δεύτερο όροφο και δεν έχει ανελκυστήρα.

Συντελεστής συνιδιοκτησίας

Εφαρμόζεται όταν η κατοικία ή το διαμέρισμα ανήκει κατά πλήρη κυριότητα σε περισσότερα από ένα πρόσωπα (συνιδιοκτησία).

ΕΝΤΥΠΟ 2 - Επαγγελματική στέγη

Με το έντυπο αυτό συμπληρώνονται τα στοιχεία επαγγελματικής στέγης που βρίσκεται στο υπόγειο, στο ισόγειο ή και σε όροφο κτιρίου που σύμφωνα με την οικοδομική άδεια είναι κτίριο γραφείων ή καταστημάτων σε οικόπεδο εντός σχεδίου πόλης ή οικισμού.

Η φορολογητέα αξία των ακινήτων της κατηγορίας αυτής υπολογίζεται με τον έντυπο 2 και είναι ίση με το γινόμενο της τιμής ζώνης επί τη συνολική επιφάνεια της επαγγελματικής στέγης, το ποσοστό συνιδιοκτησίας στο οικόπεδο και ορισμένους άλλους συντελεστές που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την τελική διαμόρφωσή της (π.χ. συντελεστής πρόσοψης εμπορικότητας ορόφου, επιφάνειας, παλαιότητας, ειδικών συνθηκών, κριτήριο βάθους κ.λπ.).

Η αξία επαγγελματικής στέγης που βρίσκεται σε όροφο κτιρίου που δεν προορίζεται -σύμφωνα με την οικοδομική άδεια- για κτίριο γραφείων ή καταστημάτων υπολογίζεται με το έντυπο 1.

Σε περίπτωση που στην επαγγελματική στέγη αντιστοιχεί και υπόλοιπο ποσοστό οικοπέδου, για τον υπολογισμό της αξίας του συμπληρώνεται υποχρεωτικά και το έντυπο 3 (Αλιφραγκής, 2018).

Αν η επαγγελματική στέγη διαθέτει και ιδιόκτητες αθλητικές εγκαταστάσεις (π.χ. πισίνα, γήπεδο τένις κ.λπ.) οπουδήποτε και αν βρίσκονται (π.χ. στο δώμα, οικόπεδο), η αξία τους υπολογίζεται χωριστά με το έντυπο Κ8.

Σε περίπτωση κοινόχρηστων αθλητικών εγκαταστάσεων, η αξία τους επιμερίζεται ανάλογα με το ποσοστό συνιδιοκτησίας που έχει η επαγγελματική στέγη στο οικόπεδο.

ΕΝΤΥΠΟ 3 - Οικόπεδο

Η φορολογητέα αξία των ακινήτων της κατηγορίας αυτής υπολογίζεται με το έντυπο 3 και είναι ίση με το γινόμενο της τιμής του οικοπέδου (Τ.Ο.) επί τη συνολική επιφάνεια του οικοπέδου, το τυχόν ποσοστό συνιδιοκτησίας του και ορισμένους άλλους συντελεστές που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την τελική διαμόρφωσή της (π.χ. συντελεστής αξιοποίησης οικοπέδου -Σ.Α.Ο.-, συντελεστής εμπορικότητας, οικοπέδου, πρόσοψης κ.λπ.).

ΕΝΤΥΠΟ 4 - Αποθήκες σε οικόπεδο εντός σχεδίου πόλης ή οικισμού

Η φορολογητέα αξία των ακινήτων της κατηγορίας αυτής υπολογίζεται με το έντυπο 4 και είναι ίση με το γινόμενο της τιμής ζώνης επί τη συνολική επιφάνεια της αποθήκης, το τυχόν ποσοστό συνιδιοκτησίας και τους σχετικούς συντελεστές που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την τελική διαμόρφωσή της (π.χ. συντελεστής θέσης, παλαιότητας, εμπορικότητας, αποπεράτωσης, ειδικών συνθηκών κ.λπ.).

Με το έντυπο αυτό υπολογίζεται η αξία αποθηκευτικών χώρων, που δεν χρησιμοποιούνται ούτε έχουν χρησιμοποιηθεί ποτέ ως χώροι κυρίας χρήσης.

Στην κατηγορία αυτή υπάγονται:

- Αποθηκευτικοί χώροι στο υπόγειο κτιρίων επαγγελματικής στέγης ή κατοικίας.
- Αποθηκευτικοί χώροι στο ισόγειο κτιρίων επαγγελματικής στέγης ή κατοικίας μη προσμετρημένοι στο συντελεστή δόμησης.
- Αποθηκευτικοί χώροι αυτοτελείς (ανεξάρτητα κτίρια) εφόσον δεν ανήκουν στην κατηγορία των αποθηκών των οποίων η φορολογητέα αξία υπολογίζεται με το έντυπο Κ5. (Αλιφραγκής, 2018).

ΕΝΤΥΠΟ 5 - Θέση στάθμευσης αυτοκίνητου σε οικόπεδο εντός σχεδίου πόλης η οικισμού

Η φορολογητέα αξία των ακινήτων της κατηγορίας αυτής υπολογίζεται με το έντυπο 5 και είναι ίση με το γινόμενο της τιμής ζώνης επί τη συνολική επιφάνεια της αποθήκης, το τυχόν ποσοστό συνιδιοκτησίας και τους σχετικούς συντελεστές που

επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την τελική διαμόρφωσή της (π.χ. συντελεστής θέσης, παλαιότητας, εμπορικότητας, αποπεράτωσης, ειδικών συνθηκών κ.λπ.).

Με το έντυπο αυτό υπολογίζεται η αξία των ιδιωτικών θέσεων στάθμευσης αυτοκινήτων. Εξαιρούνται οι σταθμοί αυτοκινήτων δημόσιας χρήσης που υπολογίζονται με το έντυπο Κ4.

Για να θεωρηθεί ένας κλειστός χώρος ως χώρος στάθμευσης αυτοκινήτων, θα πρέπει τούτο να προκύπτει από συμβόλαιο και το σχετικό σχεδιάγραμμα τα οποία προσκομίζονται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Για τον προσδιορισμό της αξίας της θέσης στάθμευσης αυτοκινήτων δεν ενδιαφέρει αν έχουν δοθεί ή όχι ποσοστά συνιδιοκτησίας του οικοπέδου.

ΕΝΤΥΠΑ Κ1-Κ9 - Προσδιορισμός κόστους κατασκευής κτισμάτων τα οποία βρίσκονται σε περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα

Για τον προσδιορισμό της αξίας των κτισμάτων που βρίσκονται σε περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα λαμβάνεται υπόψη ως βάση η τιμή εκκίνησης η οποία αναφέρεται στο ελάχιστο κόστος κατασκευής ενός τετραγωνικού μέτρου οικοδομής πριν την εφαρμογή των συντελεστών αυξομείωσης (Τότσης, 2014).

Τιμή εκκίνησης

Η τιμή εκκίνησης χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των παρακάτω κτισμάτων:

α. Κατοικίας.

β. Μονοκατοικίας.

γ. Γραφείων καταστημάτων.

δ. Σταθμών αυτοκινήτων, βιομηχανικών και βιοτεχνικών κτιρίων.

ε. Γεωργικών και κτηνοτροφικών κτιρίων και αποθηκών.

στ. Ξενοδοχείων και γενικά τουριστικών εγκαταστάσεων, νοσηλευτηρίων

και ευαγών ιδρυμάτων.

ζ. Εκπαιδευτηρίων.

η. Αθλητικών εγκαταστάσεων.

θ. Κτιρίων που δε μπορούν να υπαχθούν στις προηγούμενες κατηγορίες.

Κατάταξη ακινήτων

Η κατάταξη ενός ακινήτου σε ορισμένη κατηγορία αποδεικνύεται από:

α. Την οικοδομική άδεια.

β. Την πράξη σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας.

γ. Τον τίτλο κτήσης του.

Για κάθε κατηγορία ακινήτου εφαρμόζεται χωριστό έντυπο και ειδικότερα:

Έντυπο Κ1

Με το έντυπο Κ1 υπολογίζεται η αξία των κτισμάτων κατοικιών εκτός μονοκατοικιών, καθώς και των παρακολουθημάτων και των βοηθητικών χώρων τους, ανεξάρτητα αν έχουν ή όχι δικά τους χιλιοστά στο οικόπεδο.

Επίσης, με το έντυπο αυτό υπολογίζεται η αξία των κτισμάτων κατοικιών που χρησιμοποιούνται σαν επαγγελματικές στέγες (γραφεία, ιατρεία), βιοτεχνίες και αποθήκες που βρίσκονται στο ισόγειο ή σε όροφο.

Ο τρόπος εκμετάλλευσης των διαμερισμάτων, όπως ιδιόχρηση, μίσθωση, τουριστική εκμετάλλευση (ενοικιαζόμενα δωμάτια) δε διαφοροποιεί τον τρόπο υπολογισμού της αξίας τους που γίνεται με το έντυπο Κ1. (Μιχελινάκης και Δράγιος, 2014).

Έντυπο Κ2

Με το έντυπο αυτό υπολογίζεται η αξία των κτισμάτων μονοκατοικιών, καθώς και των παρακολουθημάτων και βοηθητικών χώρων τους, ανεξάρτητα αν έχουν ή όχι δικά τους χιλιοστά στο οικόπεδο.

Μονοκατοικία θεωρείται το κτίριο που αποτελεί λειτουργικά μία μόνο κατοικία με τα τυχόν παρακολουθήματα και τους βοηθητικούς χώρους σε ένα ή περισσότερα επίπεδα

και η οποία δεν είναι σε επαφή με άλλη κατοικία στο ίδιο οικόπεδο, ανεξάρτητα αν έχει συσταθεί σ' αυτή πράξη σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας. Μονοκατοικίες θεωρούνται επίσης κατοικίες σε επαφή οι οποίες βρίσκονται σε όμορες κάθετες ιδιοκτησίες ή οικόπεδα.

Έντυπο Κ3

Με το έντυπο αυτό υπολογίζεται η αξία των κτισμάτων καταστημάτων, γραφείων, εμπορικών κέντρων, υπεραγορών και γενικά επαγγελματικής στέγης. Επίσης με το ίδιο έντυπο υπολογίζεται η αξία των κτισμάτων βιοτεχνιών οι οποίες στερούνται σχετικής οικοδομικής άδειας και άδειας λειτουργίας από την αρμόδια υπηρεσία.

Έντυπο Κ4

Με το έντυπο Κ4 υπολογίζεται η αξία των κτισμάτων των σταθμών αυτοκινήτων δημόσιας χρήσης, καθώς και η αξία των κτισμάτων βιομηχανικών και βιοτεχνικών κτιρίων με τα παραρτήματά τους και τους βοηθητικούς χώρους, για τα οποία υπάρχει οικοδομική άδεια ειδικού κτιρίου και η προβλεπόμενη άδεια λειτουργίας από την αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Συγκοινωνιών ή του Υπουργείου Ανάπτυξης.

Έντυπο Κ5

Με το έντυπο αυτό υπολογίζεται η αξία των κτισμάτων των γεωργικών και κτηνοτροφικών κτιρίων, καθώς και των αποθηκών που είναι ανεξάρτητα και αυτοτελή κτίρια, έστω και αν αποτελούν παρακολουθήματα των βιομηχανικών ή βιοτεχνικών κτιρίων.

Γεωργικά θεωρούνται τα κτίρια στα οποία φυλάσσονται ζωοτροφές, σπόροι, γεωργικά εργαλεία και μηχανήματα. Εξαιρούνται τα βιοτεχνικά και βιομηχανικά κτίρια μαζικής διαλογής, συσκευασίας ή μεταποίησης αγροτικών προϊόντων, καθώς και τα εργαστήρια κατασκευής ή επισκευής αγροτικών μηχανημάτων, τα οποία υπάγονται στα βιομηχανικά και βιοτεχνικά κτίρια.

Κτηνοτροφικά θεωρούνται τα κτίρια που στεγάζουν ζώα, στα οποία εκτελούνται απλές εργασίες εκτροφής και γενικά φροντίδας ζώων. Εξαιρούνται τα βιομηχανικά και βιοτεχνικά κτίρια οργανωμένης συλλογής, επεξεργασίας και μεταποίησης

κτηνοτροφικών προϊόντων, τα σφαγεία τα οποία υπάγονται στα βιομηχανικά και βιοτεχνικά κτίρια. (Μιχελινάκης και Δράγιος, 2014).

Έντυπο Κ6

Με το έντυπο αυτό υπολογίζεται η αξία των κτισμάτων Ξενοδοχείων, Μοτέλ, Μπανγκαλόους, Ξενώνων και Κάμπινγκ, χώρων που λειτουργούν ως καζίνο είτε μέσα στο ξενοδοχείο είτε ανεξάρτητα, οι οποίοι λογίζονται ως ξενοδοχεία πολυτελείας. Με το ίδιο έντυπο υπολογίζεται η αξία των νοσηλευτηρίων που λειτουργούν με νόμιμη άδεια και διαθέτουν κλίνες για την παραμονή ασθενών, καθώς και η αξία των κτισμάτων των ευαγών ιδρυμάτων, που φιλοξενούν δραστηριότητες και άτομα που έχουν ειδικές ανάγκες κοινωνικής προστασίας.

Έντυπο Κ7

Με το έντυπο αυτό υπολογίζεται η αξία των κτισμάτων των εκπαιδευτηρίων με τα παρακολουθήματά τους και τους βοηθητικούς τους χώρους.

Έντυπο Κ8

Με το έντυπο αυτό υπολογίζεται η αξία των κτισμάτων και εγκαταστάσεων των γυμναστηρίων, κολυμβητηρίων και γενικά κέντρων άθλησης με τα παρακολουθήματά τους και τους βοηθητικούς τους χώρους.

Έντυπο Κ9

Με το έντυπο Κ9 υπολογίζεται η αξία των κτισμάτων των μουσείων, θεάτρων, κινηματογράφων, εκθεσιακών και συνεδριακών κέντρων, αιθουσών διαλέξεων και συναυλιών και γενικά κτιρίων που δε μπορούν να υπαχθούν στις κατηγορίες των εντύπων ΚΙ ως και Κ8. (Τιγκαράκη Φ. 2017).

Προσδιορισμός αξίας αγροτεμαχίων και γενικά γηπέδων εκτός σχεδίου

Αντικειμενική Αξία Γης (ΑΑ-Γης)

Έντυπο ΑΑ-Γης

Με το έντυπο αυτό προσδιορίζεται η αξία των γηπέδων που βρίσκονται σε περιοχές εκτός σχεδίου πόλης και εκτός οικισμού και συγκεκριμένα των αγροτεμαχίων,

δασικών εκτάσεων, βοσκότοπων, μεταλλευτικών ή λατομικών εκτάσεων, υπαίθριων χώρων στάθμευσης αυτοκινήτων, υπαίθριων χώρων αναψυχής και εκθέσεων, κ.λπ.

Ορισμοί

Αρχική Βασική Αξία (ΑΒΑ)

Αρχική Βασική Αξία (ΑΒΑ) είναι η ανά τετραγωνικό μέτρο αξία αγροτικής γης, μη αρδευόμενης, με μονοετή καλλιέργεια, που δεν έχει πρόσωπο σε εθνική, επαρχιακή, δημοτική ή κοινοτική οδό και απέχει από τη θάλασσα απόσταση μεγαλύτερη από 800 μέτρα.

Ειδική Βασική Αξία Γης (ΕΒΑ)

Ειδική Βασική Αξία Γης είναι η ανά τετραγωνικό μέτρο αξία αγροτικής γης μη αρδευόμενης με μονοετή καλλιέργεια και λαμβάνεται υπόψη μόνο για εδαφικές εκτάσεις που έχουν πρόσωπο σε εθνική ή επαρχιακή οδό ή απέχουν μέχρι και 800 μέτρα από τη θάλασσα.

Η αξία ενός αγροτεμαχίου προκύπτει από το γινόμενο της Αρχικής Βασικής Αξίας Γης (ΑΒΑ) ή της Ειδικής Βασικής Αξίας Γης (ΕΒΑ) επί την επιφάνεια αυτού (του αγροτεμαχίου) και επί διάφορους συντελεστές, ανάλογα με τη χρήση τους (αν το αγροτεμάχιο είναι αρδευόμενο ή μη, αν έχει μονοετή ή πολυετή καλλιέργεια, αν είναι βοσκότοπος, αν έχει οικοπεδική αξία, απόσταση από θάλασσα, κ.λπ.) (Καραβοκύρης και Σταματόπουλος, 2020).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΤΟΧΗΣ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ

3.1 Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.)

Γενικά

Με το νομοθετικό διάταγμα της 03/03/1923, «Περί εφάπαξ φορολογίας κινητής και ακινήτου περιουσίας», επιβάλλεται φόρος στην κατοχή ακίνητης περιουσίας με τη μορφή εφάπαξ εισφοράς. Στη συνέχεια με τις διατάξεις του Ν. 11/1975, επιβάλλεται φόρος στην κατοχή ακίνητης περιουσίας, για πρώτη φορά το έτος 1975, σε τακτική - περιοδική βάση.

Παρόλο που έγιναν πολλές τροποποιήσεις, τελικά ο ανωτέρω νόμος καταργήθηκε με το Ν. 1078/1980. Ωστόσο νεότερος νόμος ο Ν.1249/1982, «Διαρρυθμίσεις στην άμεση φορολογία, μισθολογικά θέματα και άλλες διατάξεις» και με το άρθρο 19 επανέφερε τη φορολογία στην ακίνητη περιουσία. Όμως με το άρθρο 37 του Ν. 2065/1992 καταργήθηκε και πάλι η φορολόγηση ακίνητης περιουσίας για να επανέλθει αργότερα ως Φόρος Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας (ΦΜΑΠ) με το Ν. 2459/1997 « Κατάργηση φορολογικών απαλλαγών και άλλες διατάξεις». Ο ΦΜΑΠ επιβλήθηκε από το 1997 μέχρι το 2007 οπότε και αντικαταστάθηκε από το Ενιαίο Τέλος Ακινήτων (ΕΤΑΚ) που θεσπίστηκε με το Ν. 3634/2008. Ο φόρος ακίνητης περιουσίας επανήλθε με το άρθρο 27 του Ν. 3842/2010 και παράλληλα με το άρθρο 27 του ίδιου νόμου, καταργήθηκε το Ενιαίο Τέλος Ακινήτων. Ακολούθως και για λόγους εθνικού συμφέροντος, όπως αναφέρεται και στο ίδιο το νόμο, προκειμένου να επιτευχθεί άμεση μείωση του δημοσιονομικού ελλείμματος της χώρας, ψηφίστηκε ο Ν. 4021/2011 και με το άρθρο 53 θεσπίστηκε το Έκτακτο Ειδικό Τέλος Ηλεκτροδοτούμενων Επιφανειών(ΕΕΤΗΔΕ). Με στόχο τη διατήρηση της δημοσιονομικής σταθερότητας της χώρας και την εξασφάλιση των δημοσίων εσόδων (αιτιολογική έκθεση ν. 4223/2013), καταργήθηκε ο φόρος ακίνητης περιουσίας (ΦΑΠ) και θεσπίστηκε από 01/01/2014 Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) με την ψήφιση του Ν. 4223/2013 (άρθρα 1-13).

Με τις διατάξεις του νέου νόμου επιβάλλεται φόρος σε κάθε ακίνητο που βρίσκεται στην Ελλάδα και έτσι φορολογείται όχι μόνο η απόκτησή του (με φόρο μεταβίβασης, δωρεάς, γονικής παροχής, κληρονομιάς, κ.λπ., ανάλογα με τον τρόπο που έχει αποκτηθεί) αλλά και η κατοχή του, ανεξάρτητα αν αυτή αποφέρει οφέλη (όπως π.χ. εισόδημα, ανεξαρτησία, δύναμη, ασφάλεια, επιρροή κ.λπ.).

Σκοπός του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων είναι:

Η διατήρηση της δημοσιονομικής σταθερότητας της χώρας και η εξασφάλιση των δημοσιονομικών εσόδων.

Η σύλληψη της φορολογητέας ύλης και η δικαιότερη κατανομή του φορολογικού βάρους στα φυσικά και νομικά πρόσωπα ή στις νομικές οντότητες.

Η άμβλυνση της ανισοκατανομής του πλούτου.

Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. αντικατέστησε ένα φόρο (τον Φ.Α.Π.) και ένα τέλος (το Ε.Ε.Τ.Η.Δ.Ε.

ή Ε.Ε.Τ.Α. μεταγενέστερα).

Η διαφορά αυτών των δύο (φόρου και τέλους) συνίσταται στο ότι η επιβολή του φόρου αποβλέπει πρωτίστως στην εξυπηρέτηση των κρατικών αναγκών, ενώ το τέλος επιβάλλεται και καταβάλλεται σε ανταπόδοση ενός συγκεκριμένου οφέλους π.χ. το τέλος Ακίνητης Περιουσίας (Τ.Α.Π.) που επιβάλλεται από τους Δήμους με ανταποδοτικό σκοπό την ανάπτυξη της περιοχής, όπως π.χ. δημιουργία έργων ύδρευσης, αποχέτευσης, καθαριότητας, ηλεκτροδότησης, διάνοιξης δρόμων και γενικά βελτίωσης των συνθηκών διαβίωσης των δημοτών με αποτέλεσμα την αξιοποίηση των ακινήτων τους. (Μπουλέρος, 2016).

Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. είναι άμεσος φόρος, επιβάλλεται δηλαδή επί του περιουσιακού στοιχείου (του ακινήτου) και καταβάλλεται απευθείας στο Δημόσιο.

Με τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. έχουμε διεύρυνση της φορολογικής βάσης, αφού επιβάλλεται σε όλες ανεξαρτήτως τις κατηγορίες ακινήτων. Κάθε ακίνητο έχει το δικό του τρόπο υπολογισμού και το δικό του ξεχωριστό φόρο, ανάλογα με την κατηγορία του. Δεν επιβάλλεται πλέον στο σύνολο της ακίνητης περιουσίας κάθε ιδιοκτήτη και δεν υπάρχει αφορολόγητο όριο, όπως υπήρχε σε όλες τις προηγούμενες φορολογίες ακίνητης περιουσίας.

Η επιβολή του ΕΝ.Φ.Ι.Α. δεν εξαρτάται από το αν το ακίνητο είναι ηλεκτροδοτούμενο ή μη, αλλά το μόνο που ενδιαφέρει είναι η κατοχή του από τον ιδιοκτήτη, ανεξάρτητα σε ποια κατάσταση βρίσκεται (ημιτελές, κενό, απαλλοτριωτέο κ.λπ.).

Πέρα όμως από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. που -όπως προαναφέρθηκε- επιβάλλεται χωριστά σε κάθε ακίνητο του φορολογούμενου, και δεύτερος φόρος «συμπληρωματικός» του ΕΝ.Φ.Ι.Α. όπως αναφέρεται στο νόμο (άρθρο 5). Ο φόρος αυτός επιβάλλεται στη συνολική αξία της ακίνητης περιουσίας του υπόχρεου σε φόρο και υπολογίζεται βάσει κλίμακας -στα φυσικά πρόσωπα- μετά από αφαίρεση αφορολόγητου ποσού, ενώ στα νομικά πρόσωπα υπολογίζεται με σταθερό συντελεστή.

Ο φόρος αυτός παρότι αποκαλείται «συμπληρωματικός» του ΕΝ.Φ.Ι.Α., εντούτοις δεν είναι, διότι δεν διέπεται από τις ίδιες φορολογικές διατάξεις και συνεπώς δεν είναι ίδιος με τον αρχικό.

- Στον συμπληρωματικό φόρο οι αξίες των ακινήτων υπολογίζονται σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν.3842/2010 (όπως δηλ. στον Φ.Α.Π.), ενώ στον ΕΝ.Φ.Ι.Α. η

διαδικασία εκτίμησης των ακινήτων είναι ειδική και προβλέπεται από τον ίδιο το νόμο στο άρθρο 4 με τη χρήση διαφορετικών συντελεστών (π.χ. συντελεστή παλαιότητας, πρόσοψης κ.λπ.) απ' ότι στον συμπληρωματικό.

- Ο τρόπος υπολογισμού του ΕΝ.Φ.Ι.Α. είναι εντελώς διαφορετικός από αυτόν του συμπληρωματικού φόρου.

Ο συμπληρωματικός φόρος υπολογίζεται σχεδόν όπως ο Φ.Α.Π. (στη συνολική αξία των ακινήτων), ενώ ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. υπολογίζεται για κάθε ακίνητο χωριστά.

- Στον ΕΝ.Φ.Ι.Α. δεν προβλέπεται αφορολόγητο, ενώ στον συμπληρωματικό φόρο προβλέπεται (300.000 ευρώ για τα φυσικά πρόσωπα).
- Ο συμπληρωματικός φόρος -κατά τις φορολογικές διατάξεις- συμπληρώνει έναν ίδιο αρχικό φόρο και προκύπτει με την υποβολή συμπληρωματικής δήλωσης ή ακόμη και με την έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου.(Μπουλέρος Μ. 2016).

Όλες οι πιο πάνω σκέψεις οδηγούν στο συμπέρασμα, ότι ο συμπληρωματικός φόρος είναι ένας άλλος διαφορετικός από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. φόρος και συνεπώς ο φορολογούμενος για πολλά ακίνητά του φορολογείται δύο φορές.

Ως εκ τούτου είναι προφανής η αντισυνταγματικότητά του ως προς την επιβολή του συμπληρωματικού φόρου.

ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΕΝ.Φ.Ι.Α.

Πού επιβάλλεται ο φόρος

Με τις διατάξεις των άρθρων 1 έως και 9 του Ν.4223/2013 από το έτος 2014 και για κάθε επόμενο έτος, επιβάλλεται φόρος στα ακίνητα που βρίσκονται στην Ελλάδα και ανήκουν κατά την 1η Ιανουάριου του έτους φορολογίας σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες.

Ο φόρος αυτός είναι ετήσιος και επιβάλλεται σε κάθε ακίνητο χωριστά.

Ως «νομική οντότητα» νοείται κάθε μορφή εταιρικής ή μη οργάνωσης που δεν είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ανεξάρτητα της νομικής προσωπικότητας και του κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα όπως π.χ. οι συνεταιρισμοί, οι οργανισμοί, οι υπεράκτιες ή εξωχώριες εταιρείες, τα κάθε μορφής ιδρύματα, σωματεία, οι κάθε μορφής εταιρείες ιδιωτικών επενδύσεων διαχείρισης κεφαλαίου, οι κοινοπραξίες, οι

κοινωνίες αστικού δικαίου κ.λπ.

Ο ορισμός της «νομικής οντότητας» προβλέπεται από την παρ. δ' του άρθρου 3 του Ν.4174/2013.

Ειδικότερα ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. επιβάλλεται:

Α. Στα εμπράγματα δικαιώματα της πλήρους κυριότητας, της ψιλής κυριότητας, της επικαρπίας και της οίκησης

1. Εμπράγματα δικαιώματα είναι τα δικαιώματα που παρέχουν στον άνθρωπο εξουσία άμεση σε οικονομικά αγαθά, δηλαδή είναι μία νομική μορφή εξουσιάσεως των οικονομικών αγαθών από τον άνθρωπο.

Αναλυτικότερα, εμπράγματο δικαίωμα είναι το δικαίωμα επί του πράγματος.

Πράγμα, σύμφωνα με τον Α.Κ. (Αστικό Κώδικα) είναι κάθε κινητό και ακίνητο αγαθό.

Άρα εμπράγματο δικαίωμα -για τους σκοπούς του έντυπου Ε9 και συνεπώς και του ΕΝ.Φ.Ι.Α.- είναι το δικαίωμα εξουσίας που έχει κάποιο φυσικό ή νομικό πρόσωπο σε ακίνητο.(Τότσης, 2014).

Ειδικότερα, τα εμπράγματα δικαιώματα είναι:

- η κυριότητα
- οι δουλείες
- το ενέχυρο
- η υποθήκη.

Φορολογικό όμως ενδιαφέρον -για την υποβολή του εντύπου Ε9 και για τον ΕΝ.Φ.Ι.Α.- έχουν μόνο η κυριότητα και οι δουλείες.

Όταν αναφέρουμε τη φράση «σύσταση εμπράγματος δικαιώματος» εννοούμε τη δημιουργία εμπράγματος δικαιώματος.

2. Επικαρπία είναι το εμπράγματο δικαίωμα του δικαιούχου - επικαρπωτή σε ξένο **πράγμα** (π.χ. σε ακίνητο) να το χρησιμοποιεί και να το καρπώνεται (να το εξουσιάζει), χωρίς να θίγει την ουσία του.

3. Κυριότητα είναι η άμεση, καθολική και απόλυτη εξουσία του προσώπου επί του **πράγματος** (στην προκειμένη περίπτωση ακινήτου), η οποία αναγνωρίζεται από το νόμο. Συνεπώς η κυριότητα είναι πλήρης, όταν ο κύριος έχει και την επικαρπία. Εάν η επικαρπία έχει αποσπαστεί και παραχωρηθεί σε άλλον, τότε η κυριότητα που

απομένει λέγεται ψιλή, όπως προαναφέρθηκε.

4. Ψιλή κυριότητα είναι το εμπράγματο δικαίωμα που απομένει, όταν η πλήρης κυριότητα έχει στερηθεί (αποψιλωθεί) του εμπράγματος δικαιώματος της επικαρπίας, δηλαδή της χρήσης και της κάρπωσης του πράγματος.

Άρα πλήρης κυριότητα = ψιλή κυριότητα + επικαρπία

Δουλείες. Διακρίνονται σε προσωπικές και πραγματικές.

Η προσωπική δουλεία αφορά το πρόσωπο και πιο συγκεκριμένα, πάνω σε ακίνητο μπορεί να συσταθεί (να δημιουργηθεί) ένα δικαίωμα υπέρ κάποιου προσώπου, στο οποίο παρέχει συγκεκριμένη ωφέλεια.

α) Προσωπικές δουλείες είναι η οίκηση και η επικαρπία.

Οίκηση είναι το εμπράγματο και αποκλειστικό δικαίωμα του δικαιούχου, να χρησιμοποιεί ως κατοικία ξένη οικοδομή ή διαμέρισμα. Το δικαίωμα της οίκησης είναι αμεταβίβαστο και αποσβένονται με το θάνατο του δικαιούχου, φορολογικώς δε εξομοιώνεται με την επικαρπία. (Τότσης, 2014).

β) Δουλείες πραγματικές

Η πραγματική δουλεία αφορά το πράγμα (δηλαδή το ακίνητο) και πιο συγκεκριμένα:

Πάνω σε ακίνητο μπορεί να συσταθεί εμπράγματο δικαίωμα υπέρ του εκάστοτε κυρίου άλλου ακινήτου, που να του παρέχει κάποια ωφέλεια.

Το ακίνητο το οποίο φέρει το βάρος της δουλείας λέγεται βαρυνόμενο ή δουλεύον, διότι φέρει το βάρος είτε να ανέχεται κάποια χρησιμοποίηση από τον ιδιοκτήτη του άλλου ακινήτου, είτε να παραλείπει ορισμένες πράξεις, τις οποίες θα είχε το δικαίωμα να επιχειρεί ο δικός του ιδιοκτήτης.

Αντίθετα το ακίνητο, το οποίο ωφελείται από τη δουλεία, λέγεται ωφελούμενο ακίνητο ή δεσπόζον.

Πραγματικές δουλείες είναι κυρίως η δουλεία διόδου, η δουλεία διοχέτευσης ή αποχέτευσης ή άντλησης νερού ή ποτισμού γηπέδου του δεσπόζοντος, ή βοσκής ή ξύλευσης, κ.ά. (άρθρο 1120 Α.Κ.).

Β. Στα δικαιώματα της αποκλειστικής χρήσης θέσης στάθμευσης αυτοκινήτου, βοηθητικού χώρου και κολυμβητικής δεξαμενής που βρίσκονται σε κοινόκτητο τμήμα ακινήτου και αποτελούν παρακολούθημα των πιο πάνω εμπραγμάτων δικαιωμάτων

Πότε οι βοηθητικοί χώροι αποτελούν παρακολούθημα της οριζόντιας ιδιοκτησίας (διαμερίσματος) στην οποία ανήκουν.

Όπως είναι γνωστό με την πράξη σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας, η οποία είναι μία συμβολαιογραφική πράξη, δημιουργούνται ανεξάρτητα διαμερίσματα (οριζόντιες ιδιοκτησίες, όπως λέγονται, τα οποία περιγράφονται αναλυτικά το καθένα) και υποχρεωτικά μοιράζουν - κατανέμουν το οικοπέδο στα διαμερίσματα που δημιουργούνται και αυτό γίνεται, γιατί δεν νοείται κτίσμα χωρίς οικοπέδο σύμφωνα με τον Α.Κ.(Αλιφαράκης, 2018).

Είναι όμως δυνατόν να μη δοθεί μέρος του οικοπέδου (χιλιοστά οικοπέδου) στους βοηθητικούς χώρους. Αυτοί οι βοηθητικοί χώροι που δεν έχουν καθόλου χιλιοστά οικοπέδου και ανήκουν σε κάποιο διαμέρισμα, λέγονται παρακολούθημα του διαμερίσματος. Ακολουθούν πάντα το διαμέρισμα στο οποίο ανήκουν και δεν μπορούν να μεταβιβαστούν μόνοι τους (ξεχωριστά δηλαδή από το διαμέρισμα).

Στην περίπτωση αυτή ο ιδιοκτήτης του βοηθητικού χώρου έχει το δικαίωμα της αποκλειστικής χρήσης και όχι το δικαίωμα της κυριότητας (όπως έχει στο διαμέρισμα, στο οποίο ανήκει ο βοηθητικός χώρος ως παρακολούθημά του).

Αν όμως έχουν δοθεί χιλιοστά οικοπέδου στο βοηθητικό χώρο, τότε αυτό αποτελεί ανεξάρτητη οριζόντια ιδιοκτησία και έχει την ίδια φορολογική αντιμετώπιση με τις άλλες οριζόντιες ιδιοκτησίες που είναι διαμερίσματα ή επαγγελματικές στέγες.

Ειδικότερα, όταν στο συμβόλαιο αναγράφεται ότι στο διαμέρισμα ανήκει ως παρακολούθημα ο βοηθητικός χώρος (π.χ. Υ-1) ή ότι ο αγοραστής του διαμερίσματος έχει το δικαίωμα της αποκλειστικής χρήσης του βοηθητικού αυτού χώρου, τότε αυτό αναγράφεται στο έντυπο Ε9 στην ίδια γραμμή με το διαμέρισμα και η μεν επιφάνεια του διαμερίσματος αναγράφεται στη στήλη 12 «Επιφάνεια Κυρίων Χώρων» και στη στήλη 13 «Βοηθητικοί Χώροι» αναγράφεται η επιφάνεια του βοηθητικού χώρου.

Εάν όμως ο βοηθητικός χώρος έχει δικά του χιλιοστά οικοπέδου και ως εκ τούτου αποτελεί ανεξάρτητη οριζόντια ιδιοκτησία, τότε αναγράφεται στο Ε9 ως ακολούθως:

Στη στήλη 12 «Κύριοι Χώροι» αναγράφεται η επιφάνεια του βοηθητικού χώρου και στη στήλη 9 «Κατηγορία Ακινήτου» αναγράφεται ο κωδικός του βοηθητικού χώρου (π.χ. κωδ. 5 αν είναι αποθήκη ή κωδ. 6 αν είναι θέση στάθμευσης).

Γ. Στο δικαίωμα της επιφάνειας σε ακίνητο

Δικαίωμα επιφάνειας είναι το δικαίωμα, το οποίο παρέχει στο δικαιούχο (επιφανειούχο) την εξουσία να έχει σε ξένο έδαφος οικοδομή ή άλλο κατασκεύασμα και να επωφελείται αυτών ως ιδιοκτήτης, καταβάλλοντας στον κύριο το συμφωνημένο ετήσιο ποσό. Το δικαίωμα επιφάνειας είναι εμπράγματο δικαίωμα και κληρονομείται. (Αλιφραγκής, 2018).

Με τον Ν.3986/2011 θεωρείται ως δικαίωμα επιφάνειας, το δικαίωμα που έχει φυσικό ή νομικό πρόσωπο να κατασκευάζει κτίσμα σε ακίνητο του Δημοσίου (Δημόσιο κτήμα) και να επωφελείται αυτού ως ιδιοκτήτης.

Δ. Στο δικαίωμα της νομής και της κατοχής

1. Νομή είναι η φυσική εξουσία πάνω στο ακίνητο, η οποία ασκείται με πρόθεση κυριότητας, δηλαδή ο νομέας εξουσιάζει - χρησιμοποιεί ένα ακίνητο με σκοπό να αποκτήσει την κυριότητα.

2. Χρησικτησία

Η χρησικτησία είναι ένας πρωτότυπος τρόπος κτήσης κυριότητας ακινήτου και επομένως είναι εμπράγματο δικαίωμα.

Διακρίνεται σε:

α) Τακτική χρησικτησία

Ο τρόπος κτήσης κυριότητας ακινήτου με τακτική χρησικτησία έχει χρησιμότητα σε περιπτώσεις που, ενώ υπάρχει σχετική σύμβαση (π.χ. συμβολαιογραφική πράξη), η σύμβαση αυτή είναι άκυρη για διάφορους λόγους. Έτσι παρέχεται η δυνατότητα στο

συμβαλλόμενο να γίνει κύριος του ακινήτου με τακτική χρησικτησία, εφόσον θα νέμεται το ακίνητο αυτό για δέκα (10) έτη (άρθρο 1041 Α.Κ.).

β) Έκτακτη χρησικτησία

Εκείνος που νέμεται - χρησιμοποιεί για είκοσι (20) έτη ακίνητο, γίνεται κύριος με έκτακτη χρησικτησία (άρθρο 1045 Α.Κ.).

Χρόνος φορολογίας των ακινήτων και μεταβολές αυτών πριν και μετά την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας

Καθοριστικό σημείο για την επιβολή του φόρου είναι η 1η Ιανουαρίου κάθε έτους, γιατί κατά την ημερομηνία αυτή λαμβάνεται υπόψη η ακίνητη περιουσία που έχει κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, με τις μεταβολές που πιθανόν έχει υποστεί η ακίνητη περιουσία του το προηγούμενο έτος και μέχρι την 31η Δεκεμβρίου.

Οι πιθανές μεταβολές στην ακίνητη περιουσία είναι:

- Η απόκτηση ακινήτου (με αγορά, κληρονομιά, πλειστηριασμό, γονική παροχή, δωρεά κ.λπ.).
- Η μεταβίβαση ακινήτου (με πώληση, πλειστηριασμό, γονική παροχή, δωρεά κ.λπ.).
- Η διόρθωση περιγραφικού στοιχείου ενός ακινήτου (π.χ. διορθώνεται η έκταση ενός οικοπέδου, το ποσοστό συγκυριότητας κ.λπ.).
- Εάν μέσα στο έτος φορολογίας επέλθουν μεταβολές σε ακίνητα, δεν λαμβάνονται υπόψη για τη φορολογία του έτους αυτού. Οι μεταβολές αυτές θα ληφθούν υπόψη την 1η Ιανουαρίου του επόμενου έτους φορολογίας (Νικολακάκος, 2018).

Επίσης για να επιβληθεί ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. σε ακίνητο δεν είναι απαραίτητο ο ιδιοκτήτης του να έχει προβεί στη μεταγραφή του τίτλου κτήσης, παρότι σύμφωνα με τον Αστικό Κώδικα δια της μεταγραφής του τίτλου (συμβολαίου) αποκτάται η κυριότητα του ακινήτου.

Η εφαρμογή της ανωτέρω φορολογικής διάταξης αιτιολογείται από το γεγονός ότι ο Αστικός Κώδικας δεν προβλέπει συγκεκριμένο χρονικό διάστημα μέσα στο οποίο

υποχρεούται ο πολίτης να προβεί στη μεταγραφή του τίτλου του, αλλά αντιθέτως εναπόκειται στη διακριτική του ευχέρεια.

Εάν συνεπώς απαιτείτο η μεταγραφή του συμβολαίου κτήσης, τότε θα υπήρχε μεγάλη φοροδιαφυγή, διότι κανένας ιδιοκτήτης -μετά τη σύνταξη του συμβολαίου- δεν θα προέβαινε σε μεταγραφή για να μην φορολογηθεί, αφού του παρέχει τη δυνατότητα ο νόμος να μην μεταγράψει άμεσα.

Σε ποιά κατάσταση φορολογούνται τα ακίνητα

Για να προσδιοριστεί ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. ενός ακινήτου, λαμβάνεται υπόψη η πραγματική του κατάσταση, η οποία προκύπτει από την οριστική εγγραφή του στο Κτηματολόγιο. Εάν δεν έχει γίνει οριστική εγγραφή, τότε λαμβάνονται υπόψη τα προσδιοριστικά στοιχεία του ακινήτου, όπως αυτά περιγράφονται στον τίτλο κτήσης. Στην περίπτωση όμως που πριν από την οριστική εγγραφή στο Κτηματολόγιο ή και μετά, καθώς και από τη σύνταξη του συμβολαίου μέχρι σήμερα έχει αλλάξει η κατάσταση του ακινήτου, τότε υποχρεωτικά θα ληφθεί υπόψη η σημερινή πραγματική κατάσταση του ακινήτου (π.χ. ο τίτλος κτήσης αναγράφει οικόπεδο και σήμερα υπάρχει οικοδομή, ή ο τίτλος κτήσης αναγράφει αγροτεμάχιο και σήμερα είναι οικόπεδο με κτίσμα γιατί εντάχθηκε στο σχέδιο πόλης). Το ίδιο ισχύει και όταν δεν υπάρχει τίτλος κτήσης, λαμβάνονται και πάλι όλα τα στοιχεία της πραγματικής κατάστασης του ακινήτου (Τιγκαράκη, 2017).

Επίσης, αν η πραγματική επιφάνεια του ακινήτου υπερβαίνει αυτή που αναγράφεται στο κτηματολόγιο ή στον τίτλο κτήσης ή στην άδεια οικοδομής ή έχει γίνει αλλαγή της χρήσης του ακινήτου, τότε δηλώνεται από το φορολογούμενο η πραγματική επιφάνεια ή η πραγματική χρήση του ακινήτου.

Συνεπώς αν υπάρχει τακτοποίηση ή νομιμοποίηση αυθαίρετων κτισμάτων ή ημιυπαίθριων χώρων, αυτοί φορολογούνται ανεξάρτητα αν μέχρι το έτος 2013 απαλλάσσονταν (π.χ. με το Ν.3843/2010 δεν απαιτείτο η αναγραφή του ημιυπαίθριου χώρου στο Ε9 εάν δεν είχε δηλωθεί από το φορολογούμενο).

ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΕΝ.Φ.Ι.Α.

Υποκείμενο του φόρου είναι το πρόσωπο που υποχρεούται να καταβάλει τον προκύπτοντα φόρο.

Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα υποχρεούται να καταβάλει τόσο φόρο για κάθε ακίνητο όσο είναι το εμπράγματο δικαίωμά του σε αυτό, καθώς και το ποσοστό συμμετοχής του.

Ποιά πρόσωπα είναι υπόχρεα σε φόρο

1. Αυτός που αποκτά δικαίωμα σε ακίνητο από οποιαδήποτε αιτία (αγορά, δωρεά, γονική παροχή κ.λπ.) από την ημερομηνία σύνταξης του οριστικού συμβολαίου κτήσης.

Υπάρχουν πολλές φορές περιπτώσεις συμβολαίων που περιλαμβάνουν στο κείμενό τους διαλυτική ή αναβλητική αίρεση.

Ειδικότερα:

Αίρεση είναι όρος που τίθεται στο συμβόλαιο, σύμφωνα με τον οποίο, η μεταβίβαση του ακινήτου, εξαρτάται από την επέλευση ή μη ενός ορισμένου μελλοντικού γεγονότος.

Αν η μεταβίβαση του ακινήτου αναβάλλεται και επέρχεται (πραγματοποιείται) μόλις συμβεί το γεγονός, τότε η αίρεση είναι αναβλητική.

Αν η μεταβίβαση επέρχεται αμέσως, αλλά ανατρέπεται μόλις συμβεί το μελλοντικό και αβέβαιο γεγονός -οπότε παύει η μεταβίβαση και επέρχεται αυτοδίκαια η προηγούμενη κατάσταση- τότε η αίρεση είναι διαλυτική (Τιγκαράκη, 2017).

Στις πιο πάνω περιπτώσεις υπόχρεος σε φόρο και συνεπώς και σε υποβολή Ε9 είναι:

Ο αγοραστής σε περίπτωση διαλυτικής αίρεσης.

Ο πωλητής σε περίπτωση αναβλητικής αίρεσης.

Παράδειγμα 1ο

Ο Α αγόρασε ένα οικόπεδο το έτος 2015 (ημερομηνία σύνταξης συμβολαίου 5.10.2015) και μέχρι σήμερα δεν έχει μεταγράψει το συμβόλαιο.

Θα πρέπει μέχρι 5.11.2015 να υποβάλει Ε9 και να φορολογηθεί το επόμενο έτος, διότι χρόνος φορολογίας είναι ο χρόνος σύνταξης του συμβολαίου και όχι της μεταγραφής.

Παράδειγμα 2ο

Ο Β έλαβε λόγω γονικής παροχής ένα διαμέρισμα και συνέταξε το σχετικό συμβόλαιο στις 7.3.2015, προέβη δε στη μεταγραφή του στις 7.9.2016.

Στην περίπτωση αυτή ο Β υποχρεούται να το δηλώσει το έτος 2015 υποβάλλοντας Ε9 (μέχρι 7.4.2015) και να φορολογηθεί από το επόμενο έτος (2016).

Παράδειγμα 3ο

Ο Α δωρίζει το 2011 στον ανιψιό του Β που είναι φοιτητής ένα γραφείο με τον όρο να επέλθει η κυριότητα σ' αυτόν, όταν πάρει το πτυχίο του. Ο Β γίνεται πτυχιούχος τον Ιούνιο του 2016.

Στην περίπτωση αυτή έχουμε αναβλητική αίρεση, διότι αναβάλλεται η μεταβίβαση της κυριότητας, μέχρι να επέλθει το αποτέλεσμα, δηλαδή να πάρει το πτυχίο του ο Β (ο δωρεοδόχος).

Ο Α υποχρεούται να το περιλάβει στο Ε9 για τα έτη 2012 έως και 2016 και να φορολογηθεί, διότι, παρότι συνέταξε συμβόλαιο δωρεάς, η κυριότητα δεν μεταβιβάστηκε, αλλά παρέμεινε σε αυτόν μέχρι επέλευσης του γεγονότος (πτυχίου).

Ο Β θα το δηλώσει στο Ε9 του 2016 (μέχρι τον Ιούλιο), διότι από τον Ιούνιο του 2016 που πήρε το πτυχίο του, πήρε και την κυριότητα του γραφείου και συνεπώς θα φορολογηθεί από το επόμενο έτος (2017)(Μιχελινάκης και Δράγιος, 2014).

Παράδειγμα 4ο

Ο Α πώλησε το Μάιο του 2015 (με συμβόλαιο που συντάχθηκε την ημερομηνία αυτή) στον Β διαμέρισμα, με τη συμφωνία να αποπληρώσει ο αγοραστής το τίμημα μέχρι τον Μάιο του 2016, με λήψη δανείου, που θα του χορηγηθεί από την Εθνική Τράπεζα, άλλως το ακίνητο επανέρχεται αυτοδίκαια στον πωλητή. Το δάνειο δεν του εγκρίθηκε και ο αγοραστής δεν κατέβαλε το συμφωνηθέν τίμημα. Το διαμέρισμα επεστράφη στον πωλητή, τον Μάιο του 2016.

Στην περίπτωση αυτή έχουμε διαλυτική αίρεση, με την οποία μεταβιβάστηκε η κυριότητα του ακινήτου αμέσως, αλλά ανετράπη η μεταβίβαση αυτή, μόλις συνέβη το μέλλον και αβέβαιο γεγονός της μη χορήγησης δανείου και συνεπώς της μη καταβολής του τιμήματος.

Άρα ο αγοραστής Β υποχρεούται να δηλώσει το διαμέρισμα στο Ε9 του 2015 (μέχρι τον Ιούνιο) και να το διαγράψει στο Ε9 του έτους 2016 (μέχρι τον Ιούνιο).

Ο πωλητής Α θα το διαγράψει στο Ε9 του έτους 2015 (μέχρι τον Ιούνιο) και θα το περιλάβει εκ νέου στο Ε9 του 2016 (μέχρι τον Ιούνιο).

2. Αυτός που αποκτά την κυριότητα ακινήτου ή άλλου εμπραγμάτου δικαιώματος σε αυτό, από την ημερομηνία που κατέστη τελεσίδικη η δικαστική απόφαση, με την οποία αναγνωρίστηκε κύριος του ακινήτου.

Τελεσίδικη είναι η απόφαση που δεν προσβάλλεται για οποιονδήποτε λόγο με τα ένδικα μέσα της ανακοπής ερημοδικίας και της έφεσης.

Αμετάκλητη είναι η απόφαση που δεν προσβάλλεται με κανένα ένδικο μέσο τακτικό ή έκτακτο) (Μιχελινάκης και Δράγιος, 2014).

Τα ένδικα μέσα διακρίνονται σε:

Τακτικά: ανακοπή ερημοδικίας και έφεση.

Έκτακτα: αναίρεση και αναψηλάφηση.

Παράδειγμα

Εκδόθηκε δικαστική απόφαση σύμφωνα με την οποία ο Α αναγνωρίστηκε κύριος ενός αγροτεμαχίου λόγω χρησικτησίας. Η απόφαση αυτή κατέστη τελεσίδικη στις 5.5.2016.

Ο Α είναι υπόχρεος σε ΕΝ.Φ.Ι.Α. το 2017 και μέχρι τις 5.6.2016 πρέπει να υποβάλει Ε9 και να δηλώσει πλέον όχι τη νομή του αγροτεμαχίου αλλά την πλήρη κυριότητα αυτού.

3. Αυτός που αποκτά δικαίωμα σε ακίνητα από οποιαδήποτε αιτία, από την ημερομηνία τελεσιδικίας της δικαστικής απόφασης, με την οποία καταδικάζεται ο δικαιούχος σε δήλωση βουλήσεως.

Παράδειγμα

Ο Α (πωλητής) υπέγραψε με τον Β (αγοραστή) το 2010 προσύμφωνο πώλησης ενός οικοπέδου, με τη συμφωνία, ότι το οριστικό συμβόλαιο θα καταρτιστεί μέχρι 31.12.2011. Ο πωλητής δεν προσήλθε μέχρι την ημερομηνία αυτή να συντάξουν το συμβόλαιο πώλησης και ο αγοραστής προσέφυγε δικαστικά προκειμένου να τον υποχρεώσει να του μεταβιβάσει το ακίνητο. Το 2016 εκδόθηκε από το δικαστήριο απόφαση, η οποία κατέστη τελεσίδικη το ίδιο έτος και καταδίκασε τον πωλητή (δικαιούχο) σε δήλωση βουλήσεως και ειδικότερα να προβεί σε δήλωση ενώπιον του συμβολαιογράφου ότι δέχεται να μεταβιβάσει στον αγοραστή το οικόπεδο. Ο αγοραστής (Β) υποχρεούται σε ΕΝ.Φ.Ι.Α. από το έτος 2017 και σε υποβολή Ε9 (το έτος 2016).

4. Ο υπερθεματιστής από την ημερομηνία σύνταξης της κατακυρωτικής έκθεσης (ή έκθεσης πλειστηριασμού) σε περίπτωση πλειστηριασμό ακινήτου.

Η κατακυρωτική έκθεση συντάσσεται την ημέρα διενέργειας του πλειστηριασμού και φορολογικώς επέχει θέση συμβολαίου, ο δε υπερθεματιστής αντιμετωπίζεται ως αγοραστής. Επίσης η περίληψη της κατακυρωτικής έκθεσης αποτελεί τίτλο προς μεταγραφή.

Παράδειγμα

Στις 5.2.2016 διενεργήθηκε πλειστηριασμός καταστήματος και αναδείχθηκε υπερθεματιστής (αγοραστής) ο Α. Κατά την ημερομηνία αυτή συντάχθηκε η έκθεση πλειστηριασμού. Μέχρι σήμερα δεν έχει προβεί στη μεταγραφή της.

Στην περίπτωση αυτή ο Α πρέπει να υποβάλει Ε9 μέχρι 5.3.2016 για να δηλώσει το ακίνητο και να φορολογηθεί το έτος 2017 (Μιχαλινάκης και Δράγιος, 2014).

5. Ο κληρονόμος σε περίπτωση κληρονομαίων ακινήτων και ειδικότερα:

•Ο εκ διαθήκης κληρονόμος, εφόσον έχει δημοσιευθεί διαθήκη μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου του προηγούμενου της φορολογίας έτους, για τα ακίνητα που κληρονομεί σύμφωνα με τη διαθήκη.

•Ο εξ αδιαθέτου κληρονόμος, εφόσον δεν έχει δημοσιευθεί διαθήκη μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου του προηγούμενου της φορολογίας έτους, για όλα τα ακίνητα της κληρονομιάς αλλά κατά την κληρονομική του μερίδα.

6.Όποιος έχει αποκτήσει δικαίωμα σε ακίνητο με οριστικό συμβόλαιο δωρεάς αιτία θανάτου, εφόσον ο θάνατος επήλθε μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου του προηγούμενου της φορολογίας έτους.

Παραδείγματα (των περιπτώσεων 5 και 6)

• Ο Α απεβίωσε το Μάρτιο του 2016. Στη διαθήκη του όριζε κληρονόμους τον Α, στον οποίο άφησε ένα διαμέρισμα, και τον Β, στον οποίο άφησε ένα οικόπεδο και ένα αγροτεμάχιο. Η διαθήκη δημοσιεύτηκε το Νοέμβριο του ίδιου έτους.

Το 2017 οι κληρονόμοι Α και Β είναι υπόχρεοι σε ΕΝ.Φ.Ι.Α. για τα ακίνητα που ο καθένας τους κληρονόμησε καθώς επίσης και σε υποβολή Ε9.

• Ο Β πέθανε τον Φεβρουάριο του 2016 και δεν άφησε διαθήκη. Οι εξ αδιαθέτου κληρονόμοι είναι τα δυο παιδιά του, τα οποία κληρονομούν δυο διαμερίσματα και ένα αγροτεμάχιο.

Η κληρονομική τους μερίδα σύμφωνα με το κληρονομικό δίκαιο είναι το 50% εξ αδιαθέτου σε όλη την κληρονομιαία περιουσία, ο κάθε κληρονόμος. Συνεπώς το 2017 το κάθε παιδί είναι υπόχρεο σε ΕΝ.Φ.Ι.Α. για το 50% όλων των ακινήτων που κληρονόμησε καθώς και σε υποβολή δήλωσης Ε9.

•Ο Δ πέθανε το Φεβρουάριο του 2016. Οι δυο κληρονόμοι του δημοσίευσαν τη διαθήκη του στις 5.5.2016, σύμφωνα με την οποία ο καθένας τους κληρονομεί από δύο ακίνητα. Θα πρέπει ο κάθε κληρονόμος μέσα σε ένα μήνα από τη δημοσίευση της διαθήκης (δηλαδή μέχρι 5.6.2016) να υποβάλει Ε9 και να δηλώσει τα ακίνητα που απέκτησε, θα φορολογηθεί δε γι' αυτά το έτος 2017.

- Ο Κ πέθανε τον Αύγουστο του 2014. Κληρονόμοι είναι τα δύο παιδιά του, τα οποία στις 12.6.2016 δημοσίευσαν διαθήκη σύμφωνα με την οποία ο καθένας τους κληρονομεί από τέσσερα ακίνητα.

Θα πρέπει οι δυο κληρονόμοι μετά τον Αύγουστο του 2014 να υποβάλουν Ε9 και να δηλώσουν εξ αδιαθέτου (δηλαδή εξ αδιαιρέτου κατά 50% ο καθένας τους) και τα οκτώ ακίνητα και ασφαλώς να φορολογηθούν γι' αυτά το επόμενο έτος (2015 αλλά και το 2016)(Καραβοκύρης και Σταματόπουλος,2020).

Μετά τις 12.6.2016 θα πρέπει να υποβάλουν και πάλι το Ε9 και να δηλώσει ο καθένας τους τα τέσσερα ακίνητα που κληρονομεί με τη διαθήκη. Εξυπακούεται ότι το 2017 θα φορολογηθούν πλέον με βάση τη διαθήκη και όχι πλέον εξ αδιαθέτου όπως το 2015.

- Ο δωρητής Α μεταβίβασε το έτος 2000 στο δωρεοδόχο Β ένα ακίνητο με συμβόλαιο δωρεάς αιτία θανάτου. Ο Α πέθανε το Μάιο του 2016.

Με το συμβόλαιο αυτό η κυριότητα του ακινήτου παραμένει στο δωρητή μέχρι το θάνατό του (το 2016) και μετά περιέρχεται στο δωρεοδόχο Β. Συνεπώς στο συγκεκριμένο παράδειγμα ο δωρητής Α θα πρέπει να το δηλώσει στο Ε9 μέχρι και το έτος 2016 και να φορολογείται μέχρι το έτος αυτό. Ο δωρεοδόχος Β θα το δηλώσει στο Ε9 του έτους 2016 (από το Μάιο και μετά) και θα φορολογηθεί με ΕΝ.Φ.Ι.Α. από το επόμενο έτος (2017).

7. Ο εκ προσυμφώνου αγοραστής, όταν στο προσύμφωνο προβλέπεται η σύνταξη του οριστικού συμβολαίου με αυτοσύμβαση.

Με τον όρο της αυτοσύμβασης παρέχεται η δυνατότητα στον αγοραστή να συντάξει το οριστικό συμβόλαιο μόνος του, χωρίς τη σύμπραξη του πωλητή. Για το λόγο αυτό ο νόμος θεωρεί υπόχρεο σε φόρο τον εκ προσυμφώνου αγοραστή από την κατάρτισή του. Τα πιο πάνω δεν ισχύουν για τα εργολαβικά προσύμφωνα. Σε κάθε άλλη περίπτωση μεταβίβασης ακινήτου με προσύμφωνο, υπόχρεος σε φόρο είναι ο εκ προσυμφώνου πωλητής, ανεξάρτητα αν θα παραδοθεί η χρήση του ακινήτου στον εκ προσυμφώνου αγοραστή ή έχει καταβληθεί ολόκληρο το τίμημα(Καραβοκύρης και Σταματόπουλος, 2020).

Παράδειγμα 1ο

Ο πωλητής στις 6.6.2016 υπέγραψε προσύμφωνο πώλησης οικοπέδου προς τον αγοραστή Β, με τον όρο της αυτοσύμβασης. Ο Β κατέβαλε ολόκληρο το συμφωνηθέν τίμημα.

Στην περίπτωση αυτή ο Β θα δηλώσει στο Ε9 του 2016 το οικόπεδο, διότι, παρότι με το προσύμφωνο δεν του μεταβιβάστηκε η κυριότητα του οικοπέδου, υπάρχει όμως σε αυτό ο όρος της αυτοσύμβασης, δηλαδή να μπορεί να υπογράψει το συμβόλαιο της μεταβίβασης μόνος του ο αγοραστής, χωρίς τη σύμπραξη του πωλητή και θα φορολογηθεί επίσης το έτος 2017.

Παράδειγμα 2ο

Ο Π (πωλητής) έχει συντάξει με τον Α (αγοραστή) προσύμφωνο πώλησης διαμερίσματος 50μ2. Μέχρι σήμερα δεν έχουν συντάξει το οριστικό συμβόλαιο.

Ο Π (πωλητής) υποχρεούται να δηλώνει το διαμέρισμα στο Ε9 και να φορολογείται μέχρι να συντάξει το οριστικό συμβόλαιο επειδή στο προσύμφωνο δεν υπάρχει ο όρος της αυτοσύμβασης.

8. Ο δικαιούχος ακινήτου από το Δημόσιο, τον Οργανισμό Εργατικής Κατοικίας (Ο.Ε.Κ.), Οργανισμό Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.) ή Ν.Π.Δ.Δ., από την ημερομηνία παραλαβής του, εφόσον μέχρι την ημερομηνία αυτή, δεν έχει συνταχθεί το οριστικό παραχωρητήριο.

Συνήθως, επειδή καθυστερεί η έκδοση του παραχωρητηρίου, συντάσσεται μία πράξη παράδοσης στο δικαιούχο του ακινήτου, ο οποίος το χρησιμοποιεί, έστω και αν δεν έχει οριστικό τίτλο(Μιχελινάκης και Δράγιος, 2014).

Παράδειγμα

Στις 5.1.2016 ο Ο.Ε.Κ. παρέδωσε με σχετική πράξη (παράδοσης) στο δικαιούχο Α μία κατοικία. Το οριστικό παραχωρητήριο -μέχρι σήμερα ο Ο.Ε.Κ.- δεν το έχει συντάξει.

Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει ο δικαιούχος Α να υποβάλει Ε9 μέχρι 5.2.2016 για να δηλώσει την κατοικία και να φορολογηθεί με ΕΝ.Φ.Ι.Α. το 2017 για την πλήρη κυριότητα αυτής.

9. Ο κηδεμόνας για την ακίνητη περιουσία της σχολάζουσας κληρονομιάς.

Σύμφωνα με το άρθρο 1865 του Α.Κ. μία κληρονομιά θεωρείται σχολάζουσα, όταν ο κληρονόμος είναι άγνωστος ή δεν είναι γνωστό αν αποδέχτηκε την κληρονομιά του αποβιώσαντος. Στην περίπτωση αυτή διορίζεται από το δικαστήριο της κληρονομιάς -ύστερα από αίτηση όποιου έχει έννομο συμφέρον ή αυτεπάγγελτα- κηδεμόνας, ο οποίος αντιπροσωπεύει τον κληρονόμο και διαχειρίζεται την κληρονομιά. Η κηδεμονία παύει αυτοδίκαια, όταν το δικαστήριο με απόφασή του βεβαιώσει, ότι δεν υπάρχει άλλος κληρονόμος πλην του Δημοσίου.

Παράδειγμα

Ο Δ που πέθανε τον Ιανουάριο του έτους 2016 δεν είχε κανένα κληρονόμο και δεν άφησε ούτε διαθήκη, είχε δε στην κυριότητά του πέντε (5) ακίνητα.

Το ίδιο έτος ορίζεται από το δικαστήριο της κληρονομιάς κηδεμόνας ο Β.

Το έτος 2016 ο Β οφείλει να υποβάλει Ε9, να δηλώσει τα πέντε ακίνητα που αποβιώσαντος και να φορολογηθεί με ΕΝ.Φ.Ι.Α. το έτος 2017.

10. Ο εκτελεστής διαθήκης ή εκκαθαριστής κληρονομιάς για την κληρονομιαία περιουσία για όσο διάστημα τη διαχειρίζεται και τη διοικεί.

Εκτελεστής διαθήκης είναι το πρόσωπο που με διάταξη τελευταίας βούλησης ορίζεται και έχει ως έργο την πραγματοποίηση της τελευταίας θέλησης του διαθέτη, όπως αυτή εκδηλώνεται στη διαθήκη του.

Παράδειγμα

Ο Κ απεβίωσε στις 5.1.2015 και άφησε διαθήκη σύμφωνα με την οποία αφήνει πέντε ακίνητα με σκοπό την ίδρυση ενός γηροκομείου και αναθέτει στον Α να υλοποιήσει την επιθυμία του. Η διαθήκη δημοσιεύτηκε το ίδιο έτος στις 6.6.2015).

Ο Α υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση Ε9 το έτος 2015 να δηλώσει τα ακίνητα και να φορολογηθεί το έτος 2016 (Ευσταθόπουλος κ.α., 2019).

11.0 μεσεγγυούχος ακινήτου.

Μεσεγγυούχος είναι το πρόσωπο που εγγυάται στο δανειστή, ότι ο εγγυητής τα εκπληρώσει τις υποχρεώσεις του.

12. Ο σύνδικος της πτώχευσης για την πτωχευτική ακίνητη περιουσία.

Παράδειγμα

ΑΕ, η οποία έχει πέντε (5) ακίνητα στην κυριότητά της, ετέθη το έτος 2016 υπό το καθεστώς πτώχευσης και το δικαστήριο όρισε σύνδικο τον Β. Το έτος 2017 ο Β οφείλει να υποβάλει Ε9 και να δηλώσει τα πέντε (5) ακίνητα της Α.Ε..

13. Ο νομέας επιδίκου ακινήτου. Αν το ακίνητο εκδικηθεί με τελεσίδικη δικαστική απόφαση, ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. που έχει καταβληθεί δεν επιστρέφεται.

Όταν ένα ακίνητο είναι επίδικο (π.χ. διεκδικείται από δυο ή περισσότερα πρόσωπα), υπόχρεος σε φόρο είναι αυτός που το νέμεται (το χρησιμοποιεί ουσιαστικά). Στην περίπτωση όμως που εκδοθεί τελεσίδικη απόφαση δικαστηρίου, στο οποίο έχουν προσφύγει οι αντίδικοι και ο νομέας δεν έχει δικαιωθεί, τότε ο που έχει καταβάλλει για τα έτη που δήλωνε τη νομή, δεν επιστρέφεται.

Παράδειγμα

Ο Α νέμεται (καλλιεργεί) ένα αγροτεμάχιο για το οποίο δεν έχει τίτλο ιδιοκτησίας. Το ίδιο αγροτεμάχιο το διεκδικεί και ο Β, ο οποίος έχει ασκήσει αγωγή εναντίον του Α.

Στην περίπτωση αυτή οι Α και Β δηλώνουν το αγροτεμάχιο στο Ε9 και φορολογούνται για την πλήρη κυριότητα αυτού (και οι δύο). Το έτος 2016 εκδόθηκε δικαστική απόφαση με την οποία δικαιώθηκε ο Β και αναγνωρίστηκε κύριος του αγροτεμαχίου. Ο Α δεν δικαιούται της επιστροφής του φόρου που κατέβαλε για όσα έτη το δήλωνε στο Ε9.

14. Ο εργολάβος για τα ακίνητα, τα οποία έχει συμφωνήσει με τον οικοπεδούχο -βάσει του εργολαβικού προσυμφώνου- να μεταβιβάσει στον ίδιο ή σε τρίτους που θα υποδείξει και δεν έχουν μεταβιβαστεί, εφόσον όμως έχουν παρέλθει τέσσερα (4) έτη

από τη θεώρηση της οικοδομικής άδειας στην Αστυνομία για την έναρξη των εργασιών ή έχουν εκμισθωθεί ή χρησιμοποιηθεί από τον εργολάβο μέσα στα τέσσερα αυτά έτη.

Συνεπώς ο εργολάβος υπόκειται σε ΕΝ.Φ.Ι.Α.:

- Μέσα στην τετραετία για τα ακίνητα που χρησιμοποίησε ή εκμίσθωσε.
- Μετά την τετραετία για άλλα τα ακίνητα που του απέμειναν (μη πωληθέντα, ιδιοχρησιμοποιούμενα, εκμισθωμένα).

Ο οικοπεδούχος υπόκειται σε ΕΝ.Φ.Ι.Α.:

- Μέσα στην τετραετία για όλα τα ακίνητα της οικοδομής (δικά του και του εργολάβου), πλην των ακινήτων που ο εργολάβος χρησιμοποίησε ή εκμίσθωσε.
- Μετά την τετραετία, μόνο για τα δικά του (Ευσταθόπουλος κ.α., 2019).

Παράδειγμα

Ο οικοπεδούχος Α ανέθεσε στον εργολάβο Β την ανέγερση πολυκατοικίας με το σύστημα της αντιπαροχής. Ο οικοπεδούχος θα παρακρατούσε τέσσερις (4) οριζόντιες ιδιοκτησίες (διαμερίσματα) και θα μεταβίβαζε στον εργολάβο τις υπόλοιπες επτά (7). Στις 5.5.2012 θεωρήθηκε η οικοδομική άδεια από την Αστυνομία για τη έναρξη των εργασιών.

- Ο οικοπεδούχος μέσα στο έτος 2013 μεταβίβασε λόγω γονικής παροχής (στο γιο του) ένα διαμέρισμα και το έτος 2015 πούλησε άλλο ένα από τα διαμερίσματά του.
- Ο εργολάβος -από τα επτά(7) διαμερίσματα- πούλησε το έτος 2013 δύο διαμερίσματα και το έτος 2014 πούλησε άλλο ένα διαμέρισμα.
- Το έτος 2015 χρησιμοποίησε ένα διαμέρισμα για γραφείο και άλλο ένα το εκμίσθωσε.
- Τον Μάιο του έτους 2016 έκλεισε η τετραετία από τη θεώρηση της οικοδομικής άδειας.

Οι υποχρεώσεις του οικοπεδούχου είναι:

Έτος 2013:

Δηλώνει όλες τις οριζόντιες ιδιοκτησίες (4 + 7=11) στην κατάσταση που βρίσκονται και φορολογείται γι' αυτές.

Έτος 2014:

Διαγράφει από το Ε9 το διαμέρισμα που μεταβίβασε με γονική παροχή στο γιο του καθώς και τα δύο (2) διαμερίσματα που πούλησε ο εργολάβος. Οι μεταβιβάσεις αυτές έγιναν μέσα στο έτος 2013. Για τα υπόλοιπα διαμερίσματα θα φορολογηθεί.

Έτος 2015:

Διαγράφει από το Ε9 το διαμέρισμα που πούλησε ο εργολάβος το έτος 2012.

Έτος 2016:

Διαγράφει από το Ε9 το διαμέρισμα που χρησιμοποίησε για γραφείο, καθώς και το διαμέρισμα που εκμίσθωσε ο εργολάβος.

Έτος 2017:

Θα δηλώσει και θα φορολογηθεί για όσα διαμερίσματα -από τα δικά του πλέον- δεν μεταβίβασε. Δηλαδή θα φορολογηθεί για τα δύο (2) διαμερίσματα που του απέμειναν, γιατί τα άλλα δύο (2) όπως προαναφέρθηκε τα μεταβίβασε.

Οι υποχρεώσεις του εργολάβου είναι:

Έτος 2013:

Δεν φορολογείται.

Έτος 2014:

Δεν φορολογείται.

Έτος 2015:

Δεν φορολογείται.

Έτος 2016:

Παρότι δεν έχει παρέλθει η τετραετία από τη θεώρηση της οικοδομικής άδειας, εντούτοις φορολογείται τόσο για το διαμέρισμα που χρησιμοποίησε ως γραφείο όσο και γι' αυτό που εκμίσθωσε το έτος 2015.

Έτος 2017:

Υποχρεούται να δηλώσει στο Ε9 και να φορολογηθεί για τα υπόλοιπα δυο : διαμερίσματα που δεν έχει πουλήσει (Ευσταθόπουλος κ.α., 2019).

15. Το πρόσωπο που κατέχει ακίνητο, το οποίο ανήκει σε φορέα της Γενικής Κυβέρνησης, χωρίς τη συναίνεση του φορέα.

Στην περίπτωση αυτή ο κάτοχος του ακινήτου υποχρεούται στην καταβολή του φόρου που αναλογεί στην πλήρη κυριότητα αυτού. Ο φορέας της Γενικής Κυβέρνησης που του ανήκει το ακίνητο δεν καταβάλλει φόρο.

16. Το πρόσωπο που κατέχει ακίνητο που ανήκει στην «Εταιρεία των Ακινήτων του Δημοσίου» (Ε.Τ.Α.Δ. Α.Ε.) και στην «Παράκτιο Αττικό Μέτωπο Α.Ε. με τη συναίνεση των εταιρειών αυτών.

Υπόχρεος σε ΕΝ.Φ.Ι.Α. και σε αυτή την περίπτωση είναι ο κάτοχος του ακινήτου.

17.0 Ο.Τ.Α. για ακίνητο που δεσμεύσει για οποιονδήποτε λόγο και για το χρονικό διάστημα κατά το οποίο εκκρεμεί η καταβολή σχετικής αποζημίωσης.

Συνεπώς για το ανωτέρω χρονικό διάστημα ο Ο.Τ.Α. υποχρεούται να το δηλώσει στο Ε9 και να φορολογηθεί. Επίσης υποχρεούται να το δηλώσει και

ιδιοκτήτης του συμπληρώνοντας τους αντίστοιχους κωδικούς (κωδ. 13 στις στήλες 15, 19 του πίνακα 1 και 18 του πίνακα 2).

Πληροφορίες για τη διοικητική διαίρεση της χώρας

Ο Δημόσιος τομέας ενός κράτους περιλαμβάνει τη Γενική Κυβέρνηση, τις δημόσιες Επιχειρήσεις και Οργανισμούς (Δ.Ε.Κ.Ο.).

Η Γενική Κυβέρνηση διακρίνεται (χωρίζεται) στην Κεντρική Κυβέρνηση, την Τοπική Αυτοδιοίκηση (Ο.Τ.Α.) και την Κοινωνική Ασφάλιση.

Η Κεντρική Κυβέρνηση απαρτίζεται από τα Υπουργεία και τις Περιφέρειες.

Η Τοπική Αυτοδιοίκηση διακρίνεται στους Δήμους και τις Περιφέρειες (πρώην νομαρχίες).

Η Κοινωνική Ασφάλιση περιλαμβάνει τα Ταμεία Κοινωνικής Ασφάλισης και τα νοσοκομεία.

Προσδιορισμός φόρου επικαρπίας

Αν έχει συσταθεί επικαρπία σε ακίνητο, ο φόρος που βαρύνει το ακίνητο συνολικά επιμερίζεται στο φόρο που αναλογεί στην επικαρπία και στον φόρο που αναλογεί στην ψιλή κυριότητα.

Ειδικότερα, αν κάποιος που είναι πλήρης κύριος ενός ακινήτου, μεταβιβάσει την επικαρπία σε τρίτον, τότε το δικαίωμα που του απομένει είναι αυτό της ψιλής κυριότητας (Τότσης, 2014).

Άρα ο φόρος της πλήρους κυριότητας θα επιμεριστεί στο φόρο που αναλογεί στην επικαρπία και υπόχρεος για την καταβολή του είναι ο τρίτος (ο νέος επικαρπωτής) και στο φόρο που αναλογεί στην ψιλή κυριότητα και υπόχρεος πλέον για την καταβολή του είναι ο αρχικός πλήρης κύριος του ακινήτου, ο οποίος πλέον είναι μόνο ψιλός κύριος.

Όταν ο επικαρπωτής είναι φυσικό πρόσωπο

Αν ο επικαρπωτής είναι φυσικό πρόσωπο, ο φόρος που αναλογεί στο δικαίωμα αυτό ορίζεται σε ποσοστό του φόρου της πλήρους κυριότητας, τέτοιο, ανάλογο με την ηλικία του επικαρπωτή.

Ειδικότερα το ποσοστό της επικαρπίας ανέρχεται:

Στα 8/10 της πλήρους κυριότητας, αν ο επικαρπωτής δεν έχει υπερβεί το 20ο έτος της ηλικίας του

Στα 7/10 της πλήρους κυριότητας, αν ο επικαρπωτής έχει υπερβεί το 20ο έτος της ηλικίας του

Στα 6/10 της πλήρους κυριότητας, αν ο επικαρπωτής έχει υπερβεί το 30ο έτος της ηλικίας του

Στα 5/10 της πλήρους κυριότητας, αν ο επικαρπωτής έχει υπερβεί το 40ο έτος της ηλικίας του

Στα 4/10 της πλήρους κυριότητας, αν ο επικαρπωτής έχει υπερβεί το 50ο έτος της ηλικίας του

Στα 3/10 της πλήρους κυριότητας, αν ο επικαρπωτής έχει υπερβεί το 60ο έτος της ηλικίας του

Στα 2/10 της πλήρους κυριότητας, αν ο επικαρπωτής έχει υπερβεί το 70ο έτος της ηλικίας του

Στα 1/10 της πλήρους κυριότητας, αν ο επικαρπωτής έχει υπερβεί το 80ο έτος της ηλικίας του

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΝ.Φ.Ι.Α.

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΚΥΡΙΟΥ ΦΟΡΟΥ

1.Κτισμάτων (επαγγελματικών στεγών, διαμερισμάτων - κατοικιών, πλην μονοκατοικιών και ειδικών κτιρίων) σε περιοχές που ισχύει το αντικειμενικό σύστημα (εντός Α.Π.Α.Α.)

Ο φορολογικός τύπος που ισχύει είναι ο ακόλουθος:

Κυρίου φόρος = $\mu_2 \times \text{ΒΦ} \times \text{ΣΠΚ} \times \text{ΣΟ} \times \text{ΣΠ} \times \text{ΣΗΚ}$

Όπου:

μ_2 = η επιφάνεια του χτίσματος

ΒΦ = Βασικός Φόρος

ΣΠΚ = Συντελεστής Παλαιότητας Κτίσματος

ΣΟ = Συντελεστής Ορόφου

ΣΠ = Συντελεστής Πρόσοψης

ΣΗΚ = Συντελεστής Ημιτελούς Κτίσματος

Οι ανωτέρω συντελεστές προκύπτουν από τους πίνακες που υπάρχουν στο άρθρο 4 του Ν.4223/2013.

Αρα το γινόμενο των συντελεστών αυτών μας δίνει το ποσό του κυρίου φόρου του κτίσματος.

Ο Βασικός Φόρος προσδιορίζεται με βάση την Τιμή Ζώνης (Τ.Ζ.) που ισχύει στην περιοχή, στην οποία βρίσκεται το κτίσμα.

Η παλαιότητα του κτίσματος είναι το χρονικό διάστημα που έχει διαρρεύσει από το χρόνο έκδοσης της οικοδομικής άδειας μέχρι και το χρόνο φορολογίας.

Αν δεν υπάρχει οικοδομική άδεια τότε λαμβάνεται υπόψη οποιοδήποτε σχετικό δημόσιο έγγραφο που να προκύπτει ο χρόνος έκδοσής της.

Αν το έτος κατασκευής δεν προκύπτει από δημόσιο έγγραφο ή από το Ε9, τότε ως έτος έκδοσης λαμβάνεται το έτος που δηλώθηκε στο Ε9.

Ανάλογα με τα χρόνια παλαιότητας του κτίσματος, επιβάλλεται ο αντίστοιχος συντελεστής παλαιότητας κτίσματος (ΣΠΚ), ο οποίος προκύπτει από τον πίνακα που υπάρχει στο νόμο.

Για τα κτίρια που ανεγέρθηκαν πριν το 1930 εφαρμόζεται ο συντελεστής παλαιότητας 0,8 ενώ για τα κτίρια με παλαιότητα άνω των εκατό (100) ετών, εφαρμόζεται ο συντελεστής παλαιότητας 0,60 (Τότσης, 2014).

3.2 Ειδικός Φόρος επί των Ακινήτων (Ε.Φ.Α.)

Γενικά

Ο Ειδικός Φόρος επί των Ακινήτων (Ε.Φ.Α.) επιβλήθηκε με τις διατάξεις του Ν. 3091/2002 (άρθρα 15-18). Όπως αναφέρεται και στην αιτιολογική έκθεση, οι διατάξεις αυτές αποσκοπούσαν στη δημιουργία αντικινήτρων και στη πάταξη της φοροαποφυγής που παρατηρείται σε ακίνητα τα οποία ανήκουν σε εξωχώριες εταιρείες (offshore). Ο φόρος που αρχικά επεβλήθη ήταν 3% στην αντικειμενική

αξία των ακινήτων. Με το άρθρο 57 του Ν. 3842/2010 αυξήθηκε ο φορολογικός συντελεστής από 3% σε 15%.

Άρθρο 15 Ν.3091/1992

Ειδικός φόρος επί ακινήτων

1. Νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες της παρ. 3 του άρθρου 51Α του Κ.Φ.Ε. , ν. 2238/1994 και από 01/01/2014 άρθρου 65 του ν. 4172/2013, που έχουν δικαιώματα πλήρους ή ψιλής κυριότητας ή επικαρπίας σε ακίνητα που βρίσκονται στην Ελλάδα, καταβάλλουν κάθε χρόνο ειδικό φόρο δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί της αξίας αυτών. Ο τρόπος προσδιορισμού της αξίας των ανωτέρω ακινήτων αναφέρεται στο άρθρο 17 του νόμου αυτού.

2.Εξαιρούνται από την επιβολή του φόρου, ανεξάρτητα από τη χώρα που έχουν την καταστατική τους έδρα οι:

α. Εταιρείες των οποίων οι μετοχές βρίσκονται σε διαπραγμάτευση σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά.

β. Εταιρείες οι οποίες ασκούν εμπορική, μεταποιητική, βιομηχανική, βιοτεχνική ή παροχής υπηρεσιών δραστηριότητα στην Ελλάδα, εφόσον κατά το οικείο οικονομικό έτος τα ακαθάριστα έσοδα από τη δραστηριότητα αυτή είναι μεγαλύτερα των ακαθάριστων εσόδων από ακίνητα. Στα ακαθάριστα έσοδα από ακίνητα δεν υπολογίζονται τα έσοδα από ακίνητα, τα οποία ιδιοχρησιμοποιούν οι εταιρείες αποκλειστικά για την άσκηση της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας. Επίσης εξαιρούνται και δε φορολογούνται οι εταιρείες οι οποίες ανεγείρουν κτίρια ή άλλες εγκαταστάσεις που πρόκειται να ιδιοχρησιμοποιήσουν για την άσκηση βιομηχανικής, τουριστικής ή εμπορικής δραστηριότητας, για διάστημα επτά (7) ετών από την κατάθεση των δικαιολογητικών στην αρμόδια δημόσια υπηρεσία για την έκδοση αρχικής οικοδομικής άδειας και ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων τους στην Ελλάδα. Επισημαίνεται ότι η εξαίρεση αυτή από το φόρο αφορά μόνο τα ανωτέρω ακίνητα (που θα ιδιοχρησιμοποιηθούν).

Αν η εταιρεία δεν ιδιοχρησιμοποιήσει το ακίνητο που ανήγειρε μέσα σε επτά (7) έτη από την κατάθεση των δικαιολογητικών για την έκδοση της σχετικής οικοδομικής άδειας, τότε αίρεται αναδρομικά η απαλλαγή. Το ίδιο ισχύει και όταν -πριν τη

συμπλήρωση δεκαετίας από την κατάθεση των δικαιολογητικών- τα ακίνητα αυτά μεταβιβαστούν, εκμισθωθούν, κατά χρήση, παραχωρηθούν δωρεάν ή χρησιμοποιηθούν για εκμετάλλευση από την εταιρεία ή τρίτον κατά οποιονδήποτε τρόπο(Νικολακάκος, 2018).

γ. Ναυτιλιακές επιχειρήσεις που έχουν εγκαταστήσει γραφεία στην Ελλάδα σύμφωνα με τον α.ν.89/1967 και πλοιοκτήτριες εταιρείες εμπορικών πλοίων, για τα ακίνητα που ιδιοχρησιμοποιούν στην Ελλάδα ως γραφεία ή αποθήκες.

Εταιρείες οι οποίες εκμισθώνουν ακίνητα σε εταιρείες που έχουν εγκατασταθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του Α.Ν.89/1967 αποκλειστικά και μόνο για την εγκατάσταση των γραφείων ή των αποθηκών τους (και μόνο για τα ακίνητα αυτά).

Για τη χορήγηση της απαλλαγής θα πρέπει οι ανωτέρω επιχειρήσεις να υποβάλλουν σχετική αίτηση στο Υπουργείο Οικονομικών, όπως προβλέπεται από την παρ. 6 του άρθρου αυτού.

δ. Εταιρείες των οποίων το μετοχικό κεφάλαιο ανήκει κατά πλειοψηφία στο Ελληνικό Δημόσιο ή σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου ή εταιρείες των οποίων η πλειοψηφία των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου διορίζεται από το Ελληνικό Δημόσιο ή από νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου.

ε. Το Ελληνικό Δημόσιο, τα αλλοδαπά κράτη με τον όρο της αμοιβαιότητας, οι γνωστές θρησκείες και δόγματα όπως ορίζονται στην παρ. 2 του άρθρου 13 του Συντάγματος, το Ιερό Κοινό του Παναγίου Τάφου, η Ιερά Μονή του Όρους Σινά, το Άγιο Όρος, τα Πατριαρχεία Κωνσταντινουπόλεως, Αλεξανδρείας και Ιεροσολύμων, καθώς και η Ορθόδοξη Εκκλησία της Αλβανίας.

στ. Τα νομικά πρόσωπα τα οποία αποδεδειγμένα επιδιώκουν στην Ελλάδα σκοπούς κοινωφελείς, πολιτιστικούς, θρησκευτικούς και εκπαιδευτικούς για τα ακίνητα:

i. που ιδιοχρησιμοποιούν για τις ανάγκες των επιδιωκόμενων σκοπών τους,

ii. που εκμεταλλεύονται, εφόσον το προϊόν της εκμετάλλευσης διατίθεται αποδεδειγμένα για την εκπλήρωση των σκοπών αυτών,

iii. που είναι κενά ή δεν αποφέρουν κανένα εισόδημα.

Τα ανωτέρω νομικά πρόσωπα -σύμφωνα με την παρ. 6 του άρθρου αυτού- για να τους χορηγηθεί η απαλλαγή θα πρέπει να υποβάλλουν σχετική αίτηση προς το υπουργείο Οικονομικών (παρ. 6 του άρθρου αυτού).

ζ. Ασφαλιστικά Ταμεία ή Οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης, εταιρείες συλλογικών επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία (ΑΕΕ ΑΠ) καθώς και οι θυγατρικές τους (άρθρο 22 παρ. 3 περ. δ', ε' του Ν.2778/1999), εφόσον η καταστατική τους έδρα βρίσκεται σε κράτος συνεργάσιμο για την πάταξη της φοροδιαφυγής και της απάτης, όπως αυτά ορίζονται στις σχετικές διατάξεις του Κ.Φ.Ε.(Νικολακάκος, 2018).

3. Επίσης εξαιρούνται από την επιβολή του ειδικού φόρου τα ακόλουθα νομικά πρόσωπα, εφόσον έχουν την καταστατική τους έδρα στην Ελλάδα ή σε άλλη χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης: α. Ανώνυμες Εταιρείες που έχουν ονομαστικές μετοχές μέχρι φυσικού προσώπου, εφόσον δηλώνουν τα φυσικά πρόσωπα που τις κατέχουν και με την προϋπόθεση ότι τα φυσικά πρόσωπα έχουν αριθμό φορολογικού μητρώου την Ελλάδα. Ανώνυμες εταιρείες, με ανώνυμες μετοχές, εφόσον το σύνολο των μετοχών τους καταλήγει σε εταιρείες, οι μετοχές των οποίων βρίσκονται σε διαπραγμάτευση σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά.

β. Εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, εφόσον τα εταιρικά μερίδια ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα ή εφόσον συμμετέχουν νομικά πρόσωπα, θα πρέπει να δηλώνουν τα φυσικά πρόσωπα που κατέχουν τα εταιρικά μερίδια και με την προϋπόθεση ότι τα φυσικά πρόσωπα έχουν αριθμό φορολογικού μητρώου στην Ελλάδα.

γ. Προσωπικές εταιρείες, εφόσον οι εταιρικές μερίδες ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα ή εφόσον συμμετέχουν νομικά πρόσωπα, θα πρέπει αυτά να δηλώνουν τα φυσικά πρόσωπα που κατέχουν τις μερίδες τους και με την προϋπόθεση ότι τα φυσικά πρόσωπα έχουν αριθμό φορολογικού μητρώου στην Ελλάδα.

Αν το σύνολο ή μέρος των ονομαστικών μετοχών, των εταιρικών μεριδίων ή μερίδων των ανωτέρω εταιρειών (των περ. α, β', γ'): ι. Ανήκει σε εταιρεία, οι μετοχές της οποίας βρίσκονται σε διαπραγμάτευση σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, δεν απαιτείται περαιτέρω δήλωση των φυσικών προσώπων για την εταιρεία αυτή.

ιι. Κατέχουν ή διαχειρίζονται πιστωτικά ιδρύματα (συμπεριλαμβανομένων και των ταμειωτηρίων και των ταμείων παρακαταθηκών και δανείων), ασφαλιστικά ταμεία,

ασφαλιστικές εταιρείες, αμοιβαία κεφάλαια (συμπεριλαμβανομένων και των αμοιβαίων κεφαλαίων επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία κλειστού τύπου), εταιρείες διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων και διαχείρισης παροχής συμβουλευτικών υπηρεσιών σε κεφάλαια και αμοιβαία κεφάλαια, εταιρείες συλλογικών επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία κλειστού τύπου και η καταστατική τους έδρα βρίσκεται σε χώρα συνεργάσιμη (σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4172/2013) και εποπτεύονται από την αρχή της χώρας αυτής, τότε και στην περίπτωση αυτή δεν απαιτείται περαιτέρω δήλωση των φυσικών προσώπων κατά το ποσοστό συμμετοχής τους. Το ίδιο ισχύει και για τους θεσμικούς επενδυτές που λειτουργούν σε οργανωμένη αγορά κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Νικολακάκος, 2018).

iii. Κατέχει ή διαχειρίζεται νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που έχει την καταστατική του έδρα σε άλλη εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης χώρα, για τη χορήγηση της απαλλαγής θα πρέπει η χώρα αυτή (σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου αυτού) να είναι συνεργάσιμη σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κ.Φ.Ε..

Σε περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί ότι τα δηλωθέντα φυσικά πρόσωπα δεν είναι οι πραγματικοί μέτοχοι κ.λπ. τότε, από την ημερομηνία διαπίστωσης της παράβασης μέχρι και την ολοκλήρωση του ελέγχου, δεν παρέχονται από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ., για το συγκεκριμένο ακίνητο τα προβλεπόμενα φορολογικά πιστοποιητικά τα οποία απαιτούνται για τη σύνταξη συμβολαιογραφικών πράξεων που αφορούν το ακίνητο αυτό.

δ. Εταιρείες, των οποίων το σύνολο των ονομαστικών μετοχών, μεριδίων ή μερίδων ανήκουν σε ίδρυμα ημεδαπό ή αλλοδαπό, εφόσον αποδεδειγμένα επιδιώκει στην Ελλάδα κοινωφελείς σκοπούς, για τα ακίνητα που χρησιμοποιούνται για το σκοπό αυτόν. Είναι η χορήγηση της απαλλαγής θα πρέπει να υποβληθεί σχετική αίτηση προς το Υπουργείο Οικονομικών σύμφωνα με την παρ. 6 του άρθρου αυτού.

ε. Τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τα κάθε είδους ημεδαπά ταμεία ή ημεδαποί οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης, οι ημεδαπές συνδικαλιστικές οργανώσεις, η Αρχαιολογική Εταιρεία, τα ημεδαπά μουσεία, το Ευρωπαϊκό Πολιτιστικό Κέντρο Δελφών, οι Ξένες Αρχαιολογικές Σχολές, οι ημεδαποί συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι ενώσεις τους, οι ημεδαπές δημοτικές και κοινοτικές

επιχειρήσεις, τα νομικά πρόσωπα που υπάγονται στις διατάξεις του Ν.3647/2008 (βακούφια), καθώς και τα ημεδαπά κληροδοτήματα με κοινωφελή σκοπό, τα ημεδαπά κοινωφελή ιδρύματα που εποπτεύονται από δημόσια αρχή και τα ημεδαπά σωματεία.

4.Εξαιρούνται από τον ειδικό φόρο οι εταιρείες που έχουν την καταστατική τους έδρα σε τρίτη χώρα εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης, εφόσον η χώρα αυτή είναι συνεργάσιμη σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις (Μιχελινάκης και Δράγιος, 2014).

5. Η απόδειξη της συνδρομής των προϋποθέσεων για την υπαγωγή του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας βαρύνει το πρόσωπο που τις επικαλείται.

Τα νομικά πρόσωπα που αναφέρονται στις περ. γ' και στ' της παρ. 2 και δ' της παρ. 3 του άρθρου αυτού θα πρέπει να υποβάλλουν σχετική αίτηση προς το Υπουργείο Οικονομικών για να τους χορηγηθεί η απαλλαγή.

Επισημάνση: Στις περιπτώσεις αυτές (γ', στ' και δ') που αναλύθηκαν προηγούμενα, αναφέρεται η υποχρέωση υποβολής σχετικής αίτησης που προβλέπει η παράγραφος αυτή.

7. Τα νομικά πρόσωπα -για την εφαρμογή του ειδικού φόρου- θεωρούνται ότι απέκτησαν τα ακίνητα ή τα εμπράγματα δικαιώματα, από το χρόνο σύνταξης των οριστικών συμβολαίων ανεξάρτητα από τη μεταγραφή τους.

Ευθύνη παρένθετων προσώπων

1. Τα παρένθετα πρόσωπα ευθύνονται σε ολόκληρο με τον υπόχρεο για την καταβολή του ειδικού φόρου.

Παρένθετο -για την εφαρμογή του φόρου αυτού- είναι κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο που συμμετέχει με οποιαδήποτε μορφή ή ποσοστό σε νομικό πρόσωπο της παρ. 1 του άρθρου 15, που έχει ακίνητα (κατά πλήρη ή ψιλή κυριότητα ή κατ' επικαρπία), ή παρεμβάλλεται με οποιονδήποτε τρόπο στη σειρά των συμμετοχών στο κεφάλαιο ενός νομικού προσώπου.

2. Αν μεταβιβαστεί η κυριότητα ή η επικαρπία ενός ακινήτου, τότε για την καταβολή του οφειλόμενου φόρου (για το συγκεκριμένο ακίνητο) ευθύνεται σε ολόκληρο μαζί με τον υπόχρεο και ο νέος κύριος ή επικαρπωτής του ακινήτου.

Διαδικασία επιβολής του ειδικού φόρου

1. Ο χρόνος που δημιουργείται η φορολογική υποχρέωση κάθε νομικού προσώπου ή οντότητας είναι η 1η Ιανουάριου κάθε έτους.

2. Για τον υπολογισμό του φόρου λαμβάνεται υπόψη η αξία που έχουν τα ακίνητα και τα εμπράγματα σε αυτά δικαιώματα κατά την 1η Ιανουάριου του έτους φορολογίας, για τον προσδιορισμό της οποίας εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 10 του Ν.2961/2001 (περί φορολογίας κληρονομιών). Ειδικότερα -σύμφωνα με το άρθρο αυτό- η αξία των ακινήτων υπολογίζεται:

- Με το αντικειμενικό σύστημα, για τα ακίνητα που βρίσκονται σε περιοχές όπου εφαρμόζεται το σύστημα αυτό.

- Με το μικτό σύστημα, για τα ακίνητα που βρίσκονται σε περιοχές όπου εφαρμόζεται το σύστημα αυτό.

-Με το ΑΑγης (Αντικειμενική Αξία γης), το οποίο εφαρμόζεται σε γήπεδα εκτός σχεδίου πόλης και οικισμού (π.χ. αγροτεμάχια, βοσκότοποι κ.λπ.) (Μιχελινάκης και Δράγιος, 2014).

-Με τα συγκριτικά στοιχεία για τα ακίνητα που βρίσκονται σε περιοχές που δεν εφαρμόζονται τα πιο πάνω τρία συστήματα υπολογισμού αξιών.

3. Υποχρέωση υποβολής δήλωσης του ειδικού φόρου έχουν:

α. Οι νομικές οντότητες και τα νομικά πρόσωπα που είναι υπόχρεα σε φόρο σύμφωνα με το άρθρο 15 του νόμου αυτού.

β. Ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης οι οποίες έχουν ως σκοπό -σύμφωνα με το καταστατικό τους- την αγορά, διαχείριση, επένδυση και εκμετάλλευση ακινήτων.

γ. Οι νομικές οντότητες και τα νομικά πρόσωπα των περ. γ' και στ' της παρ. 2 του άρθρου 15 του νόμου αυτού, καθώς και αυτά της περ. δ' της παρ. 3 του ίδιου νόμου.

4. Οι συμβολαιογράφοι οφείλουν να αποστέλλουν στις αρμόδιες Δ.ΟΛ' τα συμβόλαια που συντάσσουν (σχετ. διατάξεις: άρθρο 116, Ν.2961/2001 περί φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και άρθρο 14 του Α.Ν.

1521/1950 περί φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων). Όταν συμβαλλόμενος είναι αλλοδαπή εταιρεία ή άλλο νομικό πρόσωπο ή οντότητα ή ημεδαπή εταιρεία στην οποία μετέχει αλλοδαπή εταιρεία ή νομικό πρόσωπο ή οντότητα, οφείλουν να αποστέλλουν και δεύτερο αντίγραφο των συμβολαίων αυτών συνοδευόμενο από ειδικό διαβιβαστικό.

5. Για την παραλαβή των δηλώσεων και τη βεβαίωση του φόρου αρμόδιος είναι ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών μπορεί κάθε φορά να τροποποιείται η αρμοδιότητα.

6. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι την 20ή Μαΐου του έτους φορολογίας. Ο φόρος που αναλογεί καταβάλλεται εφάπαξ με την υποβολή της δήλωσης. Η δήλωση που υποβάλλεται χωρίς την καταβολή του φόρου θεωρείται απαράδεκτη και δεν παράγει έννομα αποτελέσματα (Αλιφραγκής, 2018).

7. Για την καταχώρηση των δηλώσεων που υποβάλλονται, την έκδοση των πράξεων επιβολής φόρου, την επίδοση των προσκλήσεων, των πράξεων και των υπόλοιπων εγγράφων, την εξώδικη λύση των διαφορών και γενικά τη διαδικασία βεβαίωσης του φόρου εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις για την επιβολή του φόρου εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, όπως ισχύουν.

8. Για την επιβολή των πρόσθετων φόρων και προστίμων εφαρμόζονται οι σχετικές διατάξεις του Ν.2523/1997.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζονται τα δικαιολογητικά που απαιτείται να έχουν οι υπόχρεοι για την εφαρμογή των διατάξεων.

Τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που εξαιρούνται από την επιβολή του φόρου, υποχρεούνται να φυλάσσουν τα δικαιολογητικά για χρονικό διάστημα είκοσι (20) ετών από το χρόνο φορολογίας. Επίσης, τα δικαιολογητικά πρέπει να έχουν εκδοθεί μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης ή της νόμιμης παράτασής της και όταν υποβάλλονται σε ξένη γλώσσα πρέπει να συνοδεύονται από επίσημη μετάφραση (ΠΟΛ.1114/17.5.2011) (Αλιφραγκής, 2018).

3.3 Τέλος Ακίνητης Περιουσίας (Τ.Α.Π.)

Γενικά

Το Τέλος Ακίνητης Περιουσίας (Τ.Α.Π.) ισχύει από την 01/01 /1993 και μετά και νομοθετήθηκε με το άρθρο 24 του Ν. 2130/1993. Επιβάλλεται υπέρ των δήμων και κοινοτήτων και υπολογίζεται επί της αξίας της ακίνητης περιουσίας που βρίσκεται εντός της διοικητικής τους περιφέρειας.

Το ΤΑΠ επιβάλλεται υποχρεωτικά από το νόμο και δεν αφήνεται στη διακριτική ευχέρεια του δημοτικού ή κοινοτικού συμβουλίου. Ο συντελεστής του καθορίζεται με απόφαση του δημοτικού ή κοινοτικού συμβουλίου και είναι ενιαίος για όλη τη διοικητική περιφέρεια του Δήμου. Στο τέλος ακίνητης περιουσίας υπόκεινται:

α. τα πάσης φύσεως ακίνητα που βρίσκονται εντός εγκεκριμένου σχεδίου πόλεως ή εντός των ορίων οικισμών υφισταμένων προς του έτους 1923 ή εντός ορίων οικισμών με πληθυσμό κάτω από 2.000 κατοίκους,

β. τα κάθε είδους κτίσματα που βρίσκονται εκτός του εγκεκριμένου σχεδίου πόλεως ή εκτός ορίων οικισμών υφισταμένων προς του έτους 1923 ή εκτός ορίων οικισμών με πληθυσμό κάτω από 2.000 κατοίκους.

Στη νομοθεσία προβλέπεται η υποχρέωση των ιδιοκτητών, επικαρπωτών ή νομέων ακινήτων, να υποβάλουν δήλωση στο Δήμο όπου βρίσκονται τα ακίνητα, μέσα σε προθεσμία ενός μήνα από τη δημοσίευση της απόφασης του δημοτικού συμβουλίου για τον καθορισμό του συντελεστή του ΤΑΠ. Για τα επόμενα δε έτη υποβάλλεται δήλωση μόνο για τα ακίνητα εκείνα στα οποία έχει επέλθει μεταβολή στα στοιχεία της αρχικής δήλωσης και εντός διμήνου από της μεταβολής. Ο Δήμος δημοσιεύει καθ' οιονδήποτε τρόπο πρόσκληση περί υποβολής της δήλωσης ταυτοχρόνως με τη δημοσίευση της ανωτέρω απόφασής του και δεν υποχρεούται από το νόμο να ενημερώσει προσωπικά και εγγράφως για την υποχρέωση των πολιτών. Στο σημείο αυτό ο Συνήγορος του Πολίτη επισημαίνει πρόβλημα στη διαδικασία επιβολής του τέλους ως προς την πληροφόρηση της υποχρέωσης οφειλής (Τιγκαράκη, 2017).

Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 51 του Ν. 4647/2019, όπως τροποποιήθηκε, συμπληρώθηκε και αντικαταστάθηκε, παρέχεται η δυνατότητα στους υπόχρεους σε

Τ.Α.Π., να υποβάλλουν δήλωση μέχρι 31/10/2020, με τα ορθά στοιχεία που αφορούν τον καθορισμό της επιφάνειας ή και της χρήσης του ακινήτου, χωρίς την επιβολή προστίμων για τη μη υποβολή ή την υποβολή ανακριβούς δήλωσης.

Αναφορικά με διαφορετικού τύπου κριτήρια ή προϋποθέσεις για τη χορήγηση βεβαίωσης, από τους ΟΤΑ, περί μη οφειλής ΤΑΠ, ο Συνήγορος του Πολίτη έχει επανειλημμένως τονίσει ότι η χορήγησή της δεν αποτελεί πιστοποιητικό νόμιμης ιδιοκτησίας, αλλά απλά πιστοποιεί ότι για το δηλωθέν ακίνητο δεν οφείλεται Τ.Α.Π. στον οικείο Ο.Τ.Α.(Συνήγορος του Πολίτη-Κύκλος σχέσεων Κράτους-Πολίτη, Σύνοψη διαμεσολάβησης, Ιούνιος 2007).

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Τα μεγάλα και επίμονα δημοσιονομικά ελλείμματα προκάλεσαν στην Ελληνική οικονομία ανισορροπίες. Το αυξανόμενο πρόβλημα δημοσιονομικού χρέους ξεκίνησε το 2008, στην αρχή της παγκόσμιας οικονομικής ύφεσης. Επικεντρώνοντας το ενδιαφέρον μας στην αγορά ακινήτων, είτε πρόκειται για οικογενειακή κατοικία είτε για εμπορική κατοικία, είτε πρόκειται για νέα είτε όχι, η τιμή και η αξία της συνεχώς μειώνονται.

Η εισαγωγή φόρων που είχαν επιβληθεί προηγουμένως στα ακίνητα δείχνει μια τεράστια διαφορά σε σύγκριση με σήμερα, επειδή δεν υπήρχαν φόροι στο παρελθόν και δεν ήταν τόσο υψηλοί. Κυρίως από το 2010, η υπερβολική φορολογία των ακινήτων προκάλεσε στους αγοραστές το μειωμένο ενδιαφέρον για επένδυση στην αγορά ακινήτων. Επίσης, με την καθιέρωση των ετήσιων φόρων ιδιοκτησίας, ΕΝΦΙΑ, κ.λπ., καθίσταται πλέον σαφές ότι οι πολίτες προσπαθούν όλο και περισσότερο να πουλήσουν το ακίνητο που κατέχουν λόγω της αδυναμίας πληρωμής.

Η στασιμότητα στην οικοδομική δραστηριότητα συνδέεται αφενός με τη πτώση της ζήτησης για επενδύσεις σε ακίνητα και αφετέρου στη μείωση του διαθέσιμου εισοδήματος, λόγω και της οικονομικής κρίσης που προηγήθηκε.

Σπουδαίοι οικονομολόγοι έχουν μιλήσει για τον αντίκτυπο αυτών των πολιτικών και τον τρόπο με τον οποίο έχει επηρεαστεί η ελληνική οικονομία. Η ανάλυση των

θεωριών τους θα μας βοηθήσει να κατανοήσουμε καλύτερα τα οικονομικά δεδομένα που δημιουργούνται από την υπερβολική φορολογία των ακινήτων.

Τέλος, παρά τα προβλήματα χρέους σε όλη την Ευρώπη, η Ελλάδα βρίσκεται σε ηγετική θέση στον τομέα της φορολογίας. Παρατηρούμε τους υψηλούς φόρους στα ελληνικά ακίνητα και τα αποτελέσματα που έχουν φέρει στην ελληνική κοινωνία αυξάνοντας την τάση της μετανάστευσης.

Για όλους αυτούς τους λόγους, η ελληνική κυβέρνηση πρέπει να μετριάσει την φορολογία στα ακίνητα και να βρει νέους τρόπους για να βοηθήσει την ελληνική οικονομία και να αυξήσει το εισόδημά της σε μια προσπάθεια ανάκαμψης.

Παρακάτω γίνεται αναφορά σε επιστημονικές αναλύσεις σχετικά με τα φορολογικά καθεστώτα μέσα στη Ευρωπαϊκή Ένωση.

Από επιστημονική μελέτη-ανάλυση, που δημοσιεύτηκε το 2013, σχετικά με την πρόοδο προς ένα κοινό φορολογικό καθεστώς των κρατών-μελών της Ε.Ε., με ανάλυση δεδομένων που αντλήθηκαν από τον Ο.Ο.Σ.Α. και καλύπτει χρονική περίοδο από το 1995 μέχρι το 2009, προκύπτει ότι υπάρχουν μεγάλες διαφορές στην φορολογική πολιτική που ακολουθείται τόσο από τις χώρες-μέλη της Ε.Ε. όσο και από εκείνες που είναι μέλη της Ο.Ν.Ε., γεγονός που εμποδίζει την οικονομική ενοποίηση αυτών.

Για την αντιμετώπιση των δημοσιονομικών ελλειμμάτων και τη διαχείριση της οικονομικής κρίσης, τα κράτη-μέλη υιοθέτησαν διαφορετική φορολογική πολιτική.

Οι διαφορές και οι ανισότητες που παρατηρούνται μεταξύ των χωρών της Ε.Ε., όσον αφορά το διαφορετικό φορολογικό καθεστώς, δημιουργεί προβλήματα χωρικού και περιφερειακού χαρακτήρα όχι μόνο στην Ε.Ε. αλλά και στις χώρες της Ο.Ν.Ε. που έχουν ήδη ενταχθεί σε ενιαία νομισματική πολιτική. Οι προτάσεις των ιθυνόντων της Ε.Ε. για υποκατάσταση μέρους των φορολογικών εσόδων που προέρχονται από την άμεση φορολογία με φόρους κατανάλωσης (έμμεση φορολογία), δεν φαίνεται να υιοθετούνται. Το σύνολο των υπόλοιπων φόρων (στους οποίους περιλαμβάνεται η φορολογία ακίνητης περιουσίας), ως ποσοστό του Α.Ε.Π., παρουσιάζει αποκλίσεις μεταξύ του 2% και 11% ανάμεσα στα κράτη-μέλη (Liapis et al. 2013).

Από άλλο επιστημονικό άρθρο, σχετικά με τις ομοιότητες και διαφορές της φορολογικής πολιτικής που ακολουθείται από τα κράτη –μέλη της Ε.Ε., μεταξύ 1995 και 2009, προκύπτουν τα παρακάτω συμπεράσματα:

Υπάρχουν σημαντικές διαφοροποιήσεις στη επιβαλλόμενη φορολογία από τα κράτη-μέλη της Ε.Ε. και δεν υπάρχει μία ενιαία και ομοιογενής φορολογική πολιτική ενώ δεν προβλέπεται να γίνει κάτι τέτοιο στο άμεσο μέλλον.

Φαίνεται ότι το διαφορετικό επίπεδο οικονομικής ανάπτυξης κάθε χώρας επηρεάζει τη δομή των φόρων και αλλάζει την αποδοτικότητα των διαφόρων φόρων (Liaris et al. 2014).

Επίσης μια άλλη επιστημονική έρευνα η οποία επιχειρεί μια προσέγγιση στον φόρο ακίνητης περιουσίας στην Δημοκρατία της Τσεχίας και στις χώρες της Ε.Ε. καταδεικνύει ότι ο συγκεκριμένος φόρος παρουσιάζει σημαντικές διαφορές ανάμεσα στα κράτη-μέλη.

Ο φόρος ακίνητης περιουσίας παρουσιάζει μεγάλη αυτονομία και εξαρτάται από την πρόθεση της χώρας να αυξήσει τη συμμετοχή του στο σύνολο των φόρων ή όχι.

Στην πλειονότητα των κρατών-μελών της Ε.Ε., ο φόρος ακίνητης περιουσίας αποτελεί μέρος των εσόδων των Δήμων ενισχύοντας τον συνολικό προϋπολογισμό τους. Παρά τις ενστάσεις που διατυπώνονται –αναφορικά με το ποιό είδος ακινήτων ή εδάφους πρέπει να φορολογηθεί και πώς αυτό το έσοδο θα χρησιμοποιηθεί – ο φόρος κρίνεται σωστός, όσον αφορά την σταθερότητα της φορολογικής βάσης και την βεβαιότητα είσπραξής του (Janoušková και Sobotovičová, 2021).

Τέλος επιστημονική δημοσίευση του 2010, ανέλυσε το σύστημα φόρου περιουσίας μεταξύ των 24 χωρών του ΟΟΣΑ, χρησιμοποιώντας τη στατιστική τεχνική της παλινδρόμησης με διάφορες μεταβλητές. Η ανάλυση έγινε λαμβάνοντας υπόψη τρία χαρακτηριστικά σε σχέση με το φόρο περιουσίας: 1)την ιδιοκτησιακή εξάρτηση 2) το συνδυασμό φόρων και 3) την αποκέντρωση. Τα αποτελέσματα κατέδειξαν ότι υπάρχουν αξιοσημείωτες διαφορές στο συγκεκριμένο είδος φόρου μεταξύ των

Αγγλοσαξονικών και μη Αγγλοσαξονικών χωρών, γεγονός που, εν μέρει, οφείλεται στην μεγάλη σημασία που δίνεται στα ιδιοκτησιακά δικαιώματα στην Μεγάλη Βρετανία και τις αποικίες της (Pippin et al. 2010).

BIBΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ελληνική Βιβλιογραφία

Ευσταθόπουλος Γ., Ρεντούλης Π, Πούλου Ε., Σπυρίδωνος Α. (2019). Σύγχρονα ζητήματα δικαίου ακινήτων, Αθήνα: Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη

Αλιφραγκής Η. (2018). Νέα φορολογία ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α) Ε9, Αθήνα: Εκδόσεις Βροτέας

Νικολακάκος Γ. (2018). Ο φορολογικός σύμβουλος ακινήτων, Αθήνα: Εκδόσεις Βροτέας

Μιχελινάκης Β., Δράγιος Α. (2014). Φορολογία ακινήτων, Αθήνα: Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη

Μπουλέρος Μ. (2016). Φορολογικός Σύμβουλος Ακινήτων, Αθήνα: Εκδόσεις ΑΡΝΑΟΥΤΗ

Τότσης Χ. (2014). κώδικας φορολογίας μεταβίβασης και κατοχής ακίνητων, Αθήνα: Εκδόσεις ΠΑΜΙΣΟΣ

Τιγκαράκη Φ. (2017). φορολογία κατοχής και μεταβίβασης ακίνητων, Αθήνα: Εκδόσεις PROSVASIS

Καραβοκύρης, Σταματόπουλος. (2020). Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων. Ανάλυση – Ερμηνεία, Αθήνα: Εκδόσεις Forin Σταματόπουλος

Ξενόγλωσση Βιβλιογραφία -Αρθρογραφία

Liapis, K., Rovolis, A., Galanos, C., Thalassinou, E. (2013). Toward a common Tax Regime for the European Union Countries, European Research Studies, 2013, 16(3), pp. 93-116

Liapis, K.,Rovolis, A.,Galanos, C.(2014). “The tax regimes of the EU countries: Trends, similarities and differences” in *Economic Crisis in Europe and the Balkans*, eds. A. Karasavoglou and P. Polychronidou, *Contributions in Economics*, Springer.

Janoušková, J.,Sobotovičová, Š. (2021). Approaches to Real Estate Taxation in the Czech Republic and the EU Countries, *International Advances in Economic Research* volume 27, pages 61–73

Pippin, S.,Tosun, M.,Carslaw, C.,Mason, R.(2010). Property Tax and Other Wealth Taxes Internationally: Evidence from OECD Countries, *Advances in Taxation*, 19: 145–169

ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

<https://www.taxheaven.gr/news/43329/h-forologia-eisodhmatwn-poy-proklyptoyn-apo-ta-akinhta> [ανακτήθηκε 02/04/2021]

<https://www.capital.gr/tax/tax-akinita> [ανακτήθηκε 05/05/2021]

<http://www.odigostoupoliti.eu/category/odigos-tou-politi/forologia/forologia-akiniton/> [ανακτήθηκε 10/06/2021]

<https://www.taxheaven.gr/news/istorikh-exelixhto-1923> [ανακτήθηκε 08/09/2021]

<https://www.forin.gr/download-309-2002-aitiologikh-ekthesh> [ανακτήθηκε 08/09/2021]

<https://www.synigoros.gr> [ανακτήθηκε 14/09/2021]

<http://www.aade.gr> [ανακτήθηκε 14/09/2021]

