



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ

ΔΙΑΤΜΗΜΑΤΙΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ

ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΚΑΙ ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΤΟΥΡΙΣΜΟΥ ΚΑΙ ΠΟΛΙΤΙΣΜΟΥ

**ΤΜΗΜΑ ΜΗΧΑΝΙΚΩΝ, ΧΩΡΟΤΑΞΙΑΣ, ΠΟΛΕΟΔΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΗΣ
ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ

ΤΙΤΛΟΣ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΗΣ

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

ΦΟΙΤΗΤΗΣ: ΙΩΑΝΝΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΥ ΚΑΡΑΓΚΙΟΖΟΣ

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΠΑΣΧΑΛΗΣ ΑΡΒΑΝΙΤΙΔΗΣ

ΕΠΙΚΟΥΡΟΣ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ

ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟΥ ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ

Βόλος, Σεπτέμβριος 2017

Περίληψη

Φορολογία ακινήτων: Η φορολογία των ακινήτων στην Ελλάδα πάντοτε αποτελούσε τον ευκολότερο τρόπο ευρέσεως οικονομικών πόρων για την Ελληνική Κυβέρνηση. Η προτεινόμενη εργασία θα αναλύσει το φαινόμενο αυτό στη συνταγματική του θεμελίωση και θα διερευνήσει τη σχέση του ακινήτου με τους φόρους στη ελληνική έννομη τάξη. Επιπλέον, θα αναλύσει τον τρόπο φορολόγησης των ακινήτων και ειδικότερα τον ενιαίο φόρο ιδιοκτησίας ακινήτων. Επίσης και το εν γένει θεσμικό πλαίσιο που διέπει την φορολογία των ακινήτων στην Ελλάδα.

λέξεις κλειδιά: φόρος, Σύνταγμα, ακίνητο, φορολόγηση, περιουσιακό δικαίωμα, εν.φ.ι.α.

Abstract

Property taxation: The property taxation in Greece always was the easiest way for the Greek Government in order to find economic resources. The proposal paper will analyze this phenomenon upon its constitutional basis and it will look into the relationship between property and taxes in Greek legal order. Furthermore it will analyze the way of taxing real estate and especially the unified property ownership tax. Also the institutional framework concerning to the property taxation in Greece.

key words: tax, Constitution, taxation, property, property right, u.p.o.t.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

Ευχαριστίες

Εισαγωγή

Κεφάλαιο 1^ο

Έννοια του φόρου και διακρίσεις του - Θεμελιώδεις συνταγματικές αρχές επί της φορολογίας των ακινήτων

1.1.1. Η έννοια του φόρου

1.1.2. Ο οριστικός χαρακτήρας του φόρου

1.1.3. Η υποχρεωτικότητα του φόρου

1.1.4. Η άνευ ανταλλάγματος παροχή του πολίτη προς το Κράτος

1.1.5. Η έλλειψη ειδικής αντιπαροχής

1.1.6. Διάκριση φόρου και ανταποδοτικού τέλους

1.2.1. Η αρχή της νομιμότητας του φόρου

1.2.2. Η δημοκρατική και νομοθετική συναίνεση

1.2.3. Το ακριβές περιεχόμενο της αρχής της νομιμότητας του φόρου

1.2.4. Η αρχή του ενιασίου

1.2.5. Η αρχή της φορολογικής ισότητας

1.2.6. Η συνταγματική πρόβλεψη της φορολογικής ισότητας

1.2.7. Η καθολικότητα της φορολογικής υποχρέωσης

1.2.8. Η φορολογία με βάση τη φοροδοτική ικανότητα

Κεφάλαιο 2^ο

Το φορολογικό δίκαιο των ακινήτων

2.1. Το δικαίωμα στην περιουσία

2.1.1. Η έννοια της ακίνητης περιουσίας

2.1.2. Διάκριση των φόρων

2.1.3. Φόροι κατοχής περιουσίας

2.2. Φόροι μεταβίβασης περιουσίας:

2.2.1. Εισόδημα από ακίνητα

2.2.1.1. Έννοια του εισοδήματος (Ν. 2238/1994 ΚΦΕ)

- 2.2.2. Εισόδημα από οικοδομές
- 2.2.3. Απαλλαγές από τον φόρο
- 2.2.4. Αυτοτελής φορολόγηση
- 2.3. Φόρος Μεταβίβασης Ακινήτων (ΦΜΑ)
- 2.3.1. Έννοια ΦΜΑ
- 2.3.2. Καταβολή του ΦΜΑ
- 2.3.3. Απαλλαγή από τον ΦΜΑ
- 2.3.4. Έτερες περιπτώσεις απαλλαγής από τον ΦΜΑ
- 2.3.5. Άρση απαλλαγής από την καταβολή ΦΜΑ
- 2.3.6. Επιστροφή του ΦΜΑ
- 2.4. ΦΜΑ δυνάμει του ΝΔ 1297/1972
- 2.5. Φόρος Διανομής

Κεφάλαιο 3^ο

Φορολόγηση ακινήτων

- 3.1. Προσδιορισμός της αξίας των ακινήτων
- 3.1.2 Προσδιορισμός αξίας κτισμάτων και γης
- 3.1.3. Ισχύον πλαίσιο προσδιορισμού αξίας ακινήτων
- 3.2. Σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού αξίας ακινήτων εντός σχεδίου
- 3.2.1. Ορισμοί βασικοί
- 3.2.2. Εφαρμογή αντικειμενικού συστήματος
- 3.2.3. Κατηγορίες ακινήτων για τον προσδιορισμό φορολογητέας αξίας
- 3.2.4. Ορισμός τιμής ζώνης (TZ), συντελεστής εμπορικότητας (ΣΕ), συντελεστής οικοπέδου (ΣΟ), συντελεστής αξιοποίησης οικοπέδου (ΣΑΟ)
- 3.2.5. Εύρεση τιμής ζώνης
- 3.2.6. Συντελεστής εμπορικότητας (ΣΕ)
- 3.2.7. Συντελεστής ορόφου
- 3.2.8. Οικόπεδο με κλίση και πρόσοψη σε ένα δρόμο
- 3.3. Ο νόμος 3843/2010 περί τακτοποίησης ημιυπαίθριων χώρων
- 3.3.1. Μετατροπή βοηθητικών χώρων σε χώρους κύριας χρήσης κατά τον Ν 3843/2010
- 3.3.2. Η τακτοποίηση των αυθαιρέτων κτισμάτων κατά τους Ν. 4014/2011 και Ν 4178/2013

Κεφάλαιο 4^ο

Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων - ΕΝ.Φ.Ι.Α.

4.1. Η δήλωση στοιχείων ακινήτων - υπολογισμός ΕΝΦΙΑ

4.2. Αντικείμενο και υποκείμενο του φόρου

4.3. Η υπ'αρ. 4446/2015 εν Ολομελεία απόφαση του ΣτΕ

Κεφάλαιο 5^ο

Συμπεράσματα

Βιβλιογραφία

Ευχαριστίες

Θερμές και ειλικρινείς ευχαριστίες στον επιβλέποντα καθηγητή της παρούσης μεταπτυχιακής διπλωματικής εργασίας κ. Πασχάλη Αρβανιτίδη, για την υπομονή που επέδειξε κατά την συγγραφή του παρόντος πονήματος από εμένα, το αμέριστο ενδιαφέρον του και τις ερευνητικές προοπτικές που μου άνοιξε κατά την επιλογή και συγγραφή της παρούσας εργασίας.

Βόλος, Σεπτέμβριος 2017

Εισαγωγή

Η συλλογή φόρων από την κρατική εξουσία είναι συνυφασμένη ιστορικά με την έννοια της ανθρώπινης πολιτισμικής εξέλιξης από τότε που ο άνθρωπος σταδιακά απεφάσισε να ενταχθεί σε κοινούς κανόνες διαβίωσης και δράσης σε χωριά και πόλεις εντός κρατικής επικράτειας, στα πλαίσια της εύρυθμης κρατικής λειτουργίας.

Κάθε μορφής πολίτευμα ιστορικά πάντοτε επέλεγε τη φορολογία είτε ως ετήσια μορφή εισφοράς του πολίτη προς την κρατική οντότητα, στην οποία υπαγόταν, είτε ως έκτακτο μέτρο αντιμετώπισης αναγκών πάσης φύσεως.

Η ως άνω δημοσιονομική λογική τυγχάνει αέναος, συμπεριλαμβάνουσα στη διαχρονική εξελικτική της πορεία, ιδιαίτερος δε στη σύγχρονη αστικοποιημένη Πολιτεία, και την έννοια και τακτική της φορολόγησης των ακινήτων, ως μίας από τις πλέον προσοδοφόρες λύσεις για την αύξηση των αποθεμάτων του "κρατικού θησαυροφυλακίου".

Η παρούσα εργασία σκοπό έχει να παρουσιάσει με κριτικό πνεύμα το θεσμικό πλαίσιο σχετικά με τη φορολόγηση της ακινήτου περιουσίας στην Ελλάδα, τα νομικά εργαλεία που χρησιμοποιεί και τις μεθόδους που ακολουθεί η δημόσια διοίκηση στη συλλογή των συγκεκριμένων φόρων, πάντοτε σε σχέση με το πώς αντιμετωπίζουν τα ελληνικά δικαστήρια και δη το Συμβούλιο της Επικρατείας ως ανώτατο ακυρωτικό τη θέσπιση κανόνων φορολόγησης των ακινήτων στην ελληνική επικράτεια.

Η διάρθρωση της εργασίας έχει την εξής μορφή:

Στο πρώτο κεφάλαιο αναλύονται θεμελιώδεις έννοιες και αρχές συνταγματικού επιπέδου που διέπουν ή τουλάχιστον θα έπρεπε να διέπουν την εφαρμογή των φορολογικών κανόνων επί των ακινήτων.

Στο δεύτερο κεφάλαιο του παρόντος πονήματος διερευνούμε από πλευράς εμπραγμάτων δικαιωμάτων επί της ακίνητης περιουσίας τη διάκριση των φόρων, που επιβάλλονται, ανάλογα με τη μορφή του εισοδήματος, που μπορεί κάθε ακίνητο να αποφέρει, τις απαλλαγές από φόρους και την αυτοτελή φορολόγηση των ακινήτων, ενώ ασχολούμαστε ειδικώς με την εφαρμογή του φόρου μεταβίβασης ακινήτων ως την κατεξοχήν και κύρια μορφή φορολόγησης της επί της ακινήτου περιουσίας.

Το τρίτο κεφάλαιο αφορά αποκλειστικά στον τρόπο φορολόγησης των ακινήτων και τον τρόπο προσδιορισμού αυτής, την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος υπολογισμού του φόρου, τις κατηγορίες των ακινήτων και τους συντελεστές υπολογισμού, ενώ ιδιαίτερος εξετάζονται οι ειδικές περιπτώσεις της

τακτοποίησης των αυθαιρέτων και της δια μετατροπής νομιμοποίησης της χρήσης από βοηθητικούς σε κύριας χρήσεως χώρους.

Το τέταρτο κεφάλαιο είναι αφιερωμένο αποκλειστικά στον ενιαίο φόρο ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ), ως και εκ του κοινωνικού αντικτύπου του, όπου αναλύεται διεξοδικώς ο τρόπος υπολογισμού αυτού, τα πιθανά αντικείμενα και υποκείμενα του φόρου και εν τέλει η νομολογιακή αντίδραση του Συμβουλίου της Επικρατείας εν σχέσει με την μη νομιμότητα του τρόπου επιβολής του, όπως αυτό συνάγεται με βάση πρόσφατες υποθέσεις επί των οποίων απεφάνθη το Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο της Χώρας.

Εν τέλει στο πέμπτο κεφάλαιο ακολουθούν τα συμπεράσματα ως λογική απόρροια των προηγούμενων σκέψεων και συλλογισμών με κοινωνικό πρίσμα μελέτης.

Κεφάλαιο 1^ο

Έννοια του φόρου και διακρίσεις του - Θεμελιώδεις συνταγματικές αρχές επί της φορολογίας των ακινήτων

Η αποκρυστάλλωση της έννοιας του φόρου έχει ως συνέπεια την καλύτερη κατανόηση του βασικού αξιώματος ότι η επιβολή των φόρων και πολλώ δε μάλλον επί των ακινήτων, πρέπει να διέπεται από συγκεκριμένες συνταγματικού επιπέδου αρχές προκειμένου η φορολογία να είναι δίκαιη, ορισμένη, νόμιμη και ανάλογη της φοροδοτικής ικανότητας των φορολογουμένων. Έτσι ο φόρος ξεχωρίζει και από το αποσπασματικού χαρακτήρα τέλος, το οποίο πολλές φορές μπορεί να υποκρύπτει φόρο ή και το αντίστροφο.

1.1.1. Η έννοια του φόρου

Από το Σύνταγμα και τη νομοθεσία δεν προκύπτει ορισμός της έννοιας του φόρου. Κατά συνέπεια, ο ορισμός αυτός δίδεται από τη θεωρία του φορολογικού δικαίου και από τη νομολογία.

Η συμμετοχή των πολιτών στα δημόσια βάρη επιβάλλεται από το Σύνταγμα (άρθρο 4§5Σ). Η συμμετοχή αυτή λαμβάνει τη μορφή ποικίλων χρηματικών επιβαρύνσεων, που φέρουν διαφορετικές ονομασίες και επιβάλλονται κατά διαφόρους τρόπους. Παρότι ο φόρος αποτελεί την κύρια μορφή της συμμετοχής αυτής το Σύνταγμα δεν παρέχει ορισμό της έννοιας του.

Ειδικότερα το άρθρο 78 του Συντάγματος αναφέρεται σε «φόρους», «δασμούς», «εισφορές» και σε «συμμετοχή» του κράτους στην αυτόματη υπερτίμηση ιδιωτικής ακίνητης περιουσίας λόγω εκτέλεσης δημόσιων έργων, χωρίς όμως να προσδιορίζει την έννοια του φόρου.

Στο άρθρο 78§2 του Συντάγματος προβλέπονται και «άλλα οικονομικά βάρη», δηλαδή δημοσιονομικές επιβαρύνσεις, δηλαδή εκτός από τα κατά κυριολεξία φορολογικά βάρη, που αντιστοιχούν στους κύριους ή γενικούς και δευτερεύοντες ή ειδικούς φόρους, υπάρχουν και άλλα δημοσιονομικά βάρη χωρίς ή με οιονεί φορολογικό χαρακτήρα. Ωστόσο ούτε στη νομοθεσία ανευρίσκεται ορισμός της έννοιας του φόρου.

Στην ελληνική και αλλοδαπή θεωρία και νομολογία γίνεται γενικά δεκτό ότι φόρος είναι η χρηματική, οριστική, υποχρεωτική, χωρίς αντάλλαγμα, παροχή των ιδιωτών προς το κράτος ή άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου προς πορισμό

εσόδων και εκπλήρωση δημοσίων σκοπών οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής (Φινοκαλιώτης Κ., Φορολογικό Δίκαιο, εκδ α΄. Σάκκουλα 1998, σελ.3, 4-9).

Στο πλαίσιο της σημερινής οικονομίας, ο φόρος νοείται ως παροχή κατεξοχήν χρηματική, χωρίς να αποκλείεται σε ορισμένες ειδικές περιπτώσεις και φόρος σε είδος, όπως στην περίπτωση φόρου κληρονομιάς, κληροδοσίας και δωρεάς με αντικείμενο εικαστικά ή άλλα έργα τέχνης, όπου ο φόρος που αναλογεί μπορεί να καταβάλλεται σε είδος με παραχώρηση εικαστικών ή άλλων έργων τέχνης ίσης αξίας που περιέρχονται στο Υπουργείο Πολιτισμού, μετά από πρόταση ειδικής εκτιμητικής επιτροπής που συγκροτείται με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Πολιτισμού (άρθρο 82§7 ΚΦΚ- Κώδικας Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Λαχεία - Ν.2961/2001). Ενώ, προβλέπεται προαιρετικά η εκχώρηση στο Δημόσιο κληρονομιαίου ακινήτου για την εξόφληση του φόρου κληρονομιών (άρθρο 82§6 ΚΦΚ).

1.1.2. Ο οριστικός χαρακτήρας του φόρου

Ο φόρος, έχει οριστικό χαρακτήρα (Φινοκαλιώτης Κ., Φορολογικό Δίκαιο, εκδ γ΄. Σάκκουλα 2005, σελ.11). Ο οριστικός αυτός χαρακτήρας του φόρου τον διαφοροποιεί εννοιολογικά τόσο από το εκούσιο όσο και από το αναγκαστικό δημόσιο δάνειο. Το εκούσιο δημόσιο δάνειο αποτελεί μέσο, με το οποίο το Κράτος, χωρίς τη χρήση καταναγκασμού, προσπορίζεται χρήματα με τη μορφή εκούσιας εισφοράς των ιδιωτών έναντι ορισμένων αντιπαροχών, που συνίστανται κυρίως αφενός στην υπόσχεση επιστροφής των χρημάτων αυτών στο μέλλον και αφετέρου στην πληρωμή κατά το ενδιάμεσο χρονικό διάστημα των αναλογούντων τόκων. Ακόμα και στην περίπτωση αναγκαστικού δημοσίου δανείου, αντίθετα από ό,τι συμβαίνει στην περίπτωση καταβολής φόρου, επιστρέφεται κάποτε το κεφάλαιο και οι τόκοι.

1.1.3. Η υποχρεωτικότητα του φόρου

Η παροχή του φόρου είναι υποχρεωτική (Φινοκαλιώτης Κ., Φορολογικό Δίκαιο, εκδ γ΄. Σάκκουλα 2005, σελ.5). Το περιεχόμενο της καθορίζεται μονομερώς από τη δημόσια εξουσία που ενεργεί ως *imperium* και η καταβολή της εξασφαλίζεται με μέσα καταναγκασμού. Η φορολογική ενοχή είναι ενοχή εκ του νόμου. Έτσι η πράξη βεβαίωσης του φόρου αποτελεί εκτελεστό τίτλο (άρθρο 2 ΚΕΔΕ), δηλαδή πρόκειται για πράξη της διοικήσεως η οποία αναπτύσσει άμεσες έννομες συνέπειες

εις βάρος του διοικουμένου και κατά της οποίας μπορεί ο διοικούμενος να στραφεί και να προσβάλει το κύρος και την εκτελεστικότητα αυτής ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων (Γέροντας Α. - Λύτρας Σ.-Παυλόπουλος Π.-Σιούτη Γ.-Φλογαίτης Σ., Διοικητικό Δίκαιο, 2η έκδ., έκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2004). Η φορολογική έννομη σχέση, η οποία πηγάζει από το νόμο, αποτελεί ενοχική σχέση δημοσίου δικαίου στην οποία περιέχεται το στοιχείο της δημόσιας εξουσίας. Για το χαρακτηρισμό συγκεκριμένου δημοσιονομικού βάρους ως φόρου είναι αδιάφορο αν αυτό έχει πάνδημο χαρακτήρα ή αν εφαρμόζεται μόνον σε ορισμένη κατηγορία πολιτών¹. Ο φόρος, ως χαρακτηριστική εκδήλωση της κρατικής κυριαρχίας, επιβάλλεται από το Κράτος το οποίο ασκεί την πρωτογενή φορολογική εξουσία.

Ομοίως και η Ευρωπαϊκή Ένωση αποτελεί φορέα φορολογικής εξουσίας. Με τη Συνθήκη Προσχώρησης στις Ευρωπαϊκές Κοινότητες, που κυρώθηκε με το Ν. 945/1979, η Ελληνική Δημοκρατία, όπως και τα υπόλοιπα κράτη μέλη, μετεβίβασε στην Ευρωπαϊκή Ένωση την αρμοδιότητα δημιουργίας ιδίων εσόδων φορολογικού χαρακτήρα με αντίστοιχο περιορισμό της εθνικής της φορολογικής κυριαρχίας.

Παράγωγη φορολογική εξουσία μπορεί, υπό τους περιορισμούς του άρθρου 78 του Συντάγματος, να αναγνωρισθεί υπέρ των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ) και των άλλων Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου. Ειδικότερα για τους ΟΤΑ, το άρθρο 102§2 του Συντάγματος κατοχυρώνει τη διοικητική και οικονομική αυτοτέλεια τους, ενώ κατ' άρθρον 276 του Ν.3463/2006 οι ΟΤΑ έχουν όλες ανεξαιρέτως τις ατέλειες και τα δικαστικά, διοικητικά και δικονομικά προνόμια που παρέχονται στο Δημόσιο. Η δε εξουσία των ΟΤΑ να καθορίζουν και να εισπράττουν απευθείας, τοπικά έσοδα προβλέπεται στο άρθρο 102§5 του Συντάγματος.

Ωστόσο, απαιτείται νόμος για την είσπραξη τοπικών εσόδων ακόμη δηλαδή και μη φορολογικών, όπως τα ανταποδοτικά τέλη. Η κατανομή των ρόλων κατά την επιβολή και είσπραξη δημοτικών εσόδων ορίζεται περιοριστικά από το νόμο και συγκεκριμένα από το Ν. 3852/2010 και τον τελευταίο και πιο πρόσφατο Ν. 4483/2017.

1.1.4. Η άνευ ανταλλάγματος παροχή του πολίτη προς το Κράτος

Ο φόρος αποτελεί παροχή χωρίς ειδικό αντάλλαγμα, στοιχείο που τον διαφοροποιεί από τα ανταποδοτικά τέλη. Η διάκριση φόρων και ανταποδοτικών

¹ ΣτΕ 1326/1960

τελών επιτρέπει την εξαίρεση των τελευταίων από την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 78 του Συντάγματος.

1.1.5. Η έλλειψη ειδικής αντιπαροχής

Ο μονομερής χαρακτήρας της φορολογικής υποχρέωσης έγκειται στο ότι το δημοσιονομικό πρόσωπο υπέρ του οποίου θεσπίζεται η συγκεκριμένη φορολογία δεν έχει την υποχρέωση αντιπαροχής ειδικού ανταλλάγματος έναντι της παροχής του φόρου. Η αντιπαροχή του φορέα της φορολογικής εξουσίας είναι γενική, αναφέρεται στο σύνολο των πολιτών και έγκειται στην εκπλήρωση των καθηκόντων του φορέα στο πλαίσιο των αντιλήψεων του κοινωνικού κράτους δικαίου.

Ο φόρος καταβάλλεται για την κάλυψη των κρατικών δαπανών και αποτελεί γενικό τρόπο επιμερισμού του κόστους παραγωγής των «αδιαιρέτων» δημόσιων αγαθών (π.χ. εθνική ασφάλεια, εσωτερική τάξη), η εξασφάλιση των οποίων συνδέεται άρρηκτα με την υπόσταση του κράτους, αλλά και των «διαιρετών» δημοσίων υπηρεσιών, που παρέχονται στο πλαίσιο του σύγχρονου κοινωνικού ρόλου του κράτους, αφού η παροχή τους δεν προβλέπεται ως αντάλλαγμα της φορολογικής υποχρέωσης.

1.1.6. Διάκριση φόρου και ανταποδοτικού τέλους

Η έλλειψη ειδικού ανταλλάγματος επιτρέπει τη διάκριση του φόρου από τα τέλη ανταποδοτικού χαρακτήρα. Βεβαίως η νομοθεσία καθιερώνει τα τέλη. Τα τέλη που επιβάλλονται επί συγκεκριμένης φορολογητέας ύλης (περιουσία, εισόδημα, δαπάνη), δεν αποτελούν αντάλλαγμα για τη χρησιμοποίηση των δημοσίων υπηρεσιών, αλλά δημοσιονομικό βάρος που καταβάλλεται με την ευκαιρία της χρησιμοποίησης αυτής.

Ο νομοθετικός χαρακτηρισμός ενός οικονομικού βάρους δεν είναι δεσμευτικός ως προς την αληθή φύση του. Δηλαδή δεν είναι λίγες οι φορές που συγκεκριμένος φόρος κατά τη νομοθέτησή του ονομάζεται τέλος. Ο λόγος είναι προφανής: Το τέλος ως ανταποδοτικό δεν χρειάζεται να προβλεφθεί στον ετήσιο Κρατικό προϋπολογισμό και να ψηφισθεί από την Εθνική Αντιπροσωπεία (Κασιμάτης Γ., Ανταποδοτικό τέλος. Έννοια- Συνταγματικότητα και Νομιμότητα

επιβολής του (γνωμ.), ΤοΣ 2001, σελ. 45 κ.ε.). Έτσι κρίθηκε ότι το ειδικό τέλος ηλεκτροδοτούμενων δομημένων επιφανειών συνιστούσε στην πραγματικότητα φόρο².

1.2.1. Η αρχή της νομιμότητας του φόρου

Η αρχή της νομιμότητας του φόρου σημαίνει ότι η φορολογική επιβάρυνση πρέπει να στηρίζεται σε νομοθετική πράξη κοινοβουλευτικής προέλευσης. Η αρχή της νομιμότητας του φόρου θεμελιώνεται στη δημοκρατική συναίνεση από όπου απορρέει η ανάγκη της διασφάλισης της βεβαιότητας του φόρου.

1.2.2. Η δημοκρατική και νομοθετική συναίνεση

Η δημοκρατική συναίνεση εξασφαλίζεται με τη νομοθετική συναίνεση στην επιβολή του φόρου και με την υιοθέτηση της αρχής του ενιαυσίου, ήτοι της ετήσιας έγκρισης των φορολογικών εσόδων του κρατικού προϋπολογισμού.

Ο νόμος ως μόνη και πρωταρχική αυθεντική εκδήλωση της αρχής της λαϊκής κυριαρχίας πραγματώνει τη συναίνεση των πολιτών στο φόρο. Η βάση του νομικού συλλογισμού είναι ότι αν ο φόρος αποτελεί περιορισμό της ιδιοκτησίας και της οικονομικής ελευθερίας, για να είναι θεμιτός ένας τέτοιου είδους περιορισμός πρέπει να προβλέπεται από το νόμο, που εκφράζει τη συναίνεση των πολιτών.

1.2.3. Το ακριβές περιεχόμενο της αρχής της νομιμότητας του φόρου

Από τη διατύπωση του άρθρου 78 του Συντάγματος, σε συνδυασμό με τις σχετικές ερμηνευτικές λύσεις της νομολογίας, κυριότατα δε του Συμβουλίου της Επικρατείας, συνάγεται το ακριβές περιεχόμενο και η έκταση εφαρμογής της αρχής της νομιμότητας του φόρου. η οποία συνεπάγεται ότι:

- Για την επιβολή και είσπραξη φόρου απαιτείται τυπικός νόμος που καθορίζει το υποκείμενο, το αντικείμενο (το εισόδημα, την περιουσία, και τη δαπάνη) και το συντελεστή του φόρου, τις φορολογικές απαλλαγές και εξαιρέσεις.
- Απαγορεύεται κατ' αρχήν η κανονιστική αρμοδιότητα για τον καθορισμό των εξ αντικειμένου ουσιωδών στοιχείων του φόρου, ήτοι εν προκειμένω δεν αφήνεται στην

² Βλ. ΣτΕ 3938/2000, ΣτΕ 1718/2003, ΣτΕ 612/2004, ΣτΕ 2909/1984, ΣτΕ (Ολ.) 1972/2012, ΔΕΕ 2012, σελ. 868 αντίστοιχα. Ειδικό όσον αφορά το ΕΕΤΗΔΕ, Το ΣτΕ έκρινε ότι εφόσον το επίδοκο τέλος δεν επιβάλλεται σε ανταπόδοση συγκεκριμένης υπηρεσίας που παρέχεται από το Κράτος προς τους επιβαρυνόμενους με αυτό, τα δε έσοδα από την είσπραξή του περιέρχονται στον κρατικό προϋπολογισμό προς κάλυψη του δημοσιονομικού ελλείμματος, δηλαδή προς εξυπηρέτηση γενικότερου κρατικού σκοπού, δεν συνιστά ανταποδοτικό τέλος, αλλά φόρο κατά την έννοια του άρθρου 78 του Συντάγματος.

διοίκηση κατ' αρχάς να διαπλάσει νέο κανόνα δικαίου πέραν από αυτόν (το κείμενο του νόμου) που καλείται να εφαρμόσει (Βενιζέλος Ε., Η στροφή της νομολογίας στο ζήτημα της νομοθετικής κύρωσης παράνομων κανονιστικών πράξεων, ΤοΣ 1992, σελ.39 κ.ε.).

- Απαγορεύεται η αναδρομική νομοθετική κύρωση φορολογικών κανονιστικών πράξεων που καθορίζουν τα αντικειμενικώς ουσιώδη στοιχεία του φόρου.
- Δεν επιτρέπεται η ρύθμιση φορολογικών αντικειμένων με σύμβαση μεταξύ του Δημοσίου και του φορολογουμένου, αν αυτή δεν κυρωθεί με τυπικό νόμο.
- Επιβάλλεται η στενή ερμηνεία των φορολογικών διατάξεων.
- Επιστρέφονται οι φόροι που καταβλήθηκαν αχρεωστήτως.

1.2.4. Η αρχή του ενιασίου

Η αρχή του ενιασίου σημαίνει ότι για την επιβολή του φόρου απαιτείται η ετήσια συγκατάθεση του Κοινοβουλίου. Η συναίνεση στο φόρο πρέπει να επιβεβαιώνεται κάθε έτος, με την έγκριση των φορολογικών εσόδων μέσω της ψήφισης του προϋπολογισμού, σύμφωνα με τα άρθρα 79§§1 και 2 του Συντάγματος.

Έτσι η αναζήτηση της φορολογητέας ύλης και η εκτίμηση της φοροδοτικής ικανότητας του υποκειμένου της φορολογίας πρέπει να προσδιορίζεται σε μια χρονική βάση που κατά κανόνα είναι το έτος.

1.2.5. Η αρχή της φορολογικής ισότητας

Η κατανομή της φορολογικής επιβάρυνσης μεταξύ των φορολογουμένων πρέπει να διέπεται από την αρχή της φορολογικής ισότητας, η οποία αναλύεται στην αρχή της καθολικότητας και την αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης. Η διττή αυτή προσέγγιση της φορολογικής ισότητας θεμελιώνεται άμεσα στο Σύνταγμα κατά συνδυασμένη εφαρμογή του άρθρου 4§§ 1 και 5 του Συντάγματος. Πάντως, παρά τη διακηρυγμένη σπουδαιότητά της, η αρχή της φορολογικής ισότητας λειτουργεί τις περισσότερες φορές ως γενική κατεύθυνση στο νομοθέτη, αλλά και ως απαγόρευση των διακρίσεων κατά των αυθαιρέτων προνομίων, που είναι δυνατόν να καθιερώνονται νομοθετικά, κατ' επίκληση της διαφοράς των καταστάσεων ή λόγων γενικού συμφέροντος (Αραβαντινός Β., Η αρχή της ισότητας ενώπιον των δημοσίων βαρών, Αθήνα, 1993). Η συνταγματική καθιέρωση της αρχής συνεπάγεται την καθολικότητά της, καθώς και τη φορολογία με βάση τη φοροδοτική ικανότητα.

1.2.6. Η συνταγματική πρόβλεψη της φορολογικής ισότητας

Η αρχή της φορολογικής ισότητας καθιερώνεται από όλα τα ελληνικά συντάγματα, υπό την έννοια της κατανομής των δημοσίων βαρών με βάση τη φοροδοτική ικανότητα στα πλαίσια της πάνδημης υποχρέωσης των πολιτών.

Η διάταξη του άρθρου 4§5 του Συντάγματος του 1975 έχει ως εξής: «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους». Εξάλλου ο γενικός κανόνας της ισότητας ενώπιον του νόμου του άρθρου 4§ 1 του Συντάγματος, εφαρμοζόμενος στο αντικείμενο της φορολογίας, συνεπάγεται για το νομοθέτη την υποχρέωση να σχετίζεται κατά τρόπο ομοιόμορφο στις όμοιες περιπτώσεις, δηλαδή την ίση μεταχείριση φορολογουμένων που τελούν υπό τις ίδιες συνθήκες.

Κατά δε το άρθρο 4§2 του Συντάγματος πρέπει να τηρείται κατά τη θέση και εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων και η ισότητα των φύλων.

1.2.7. Η καθολικότητα της φορολογικής υποχρέωσης

Από την αρχή της φορολογικής ισότητας απορρέει ότι η φορολογική επιβάρυνση πρέπει να είναι καθολική, δηλαδή να επιβάλλεται στο σύνολο των Ελλήνων. Δηλαδή, η καθολικότητα της φορολογικής υποχρέωσης συνεπάγεται την κατ' αρχήν απαγόρευση των φορολογικών διακρίσεων μεταξύ των Ελλήνων.

1.2.8. Η φορολογία με βάση τη φοροδοτική ικανότητα

Η ισότητα στα δημόσια βάρη συνεπάγεται ότι η φορολογία πρέπει να επιβάλλεται με βάση τη φοροδοτική ικανότητα. Πρέπει δε να είναι ανάλογη προς τη φοροδοτική ικανότητα των πολιτών. Ως εκ τούτου η κατανομή του φορολογικού βάρους πρέπει να είναι ίση με την έννοια της ισότητας στη φορολογική προσπάθεια και θυσία, δηλαδή με την αναλογική έννοια της ισότητας, ήτοι κατ' αναλογία προς την ικανότητα συνεισφοράς των φορολογουμένων. Η φοροδοτική ικανότητα, η οποία εκφράζει με αντικειμενικό τρόπο την οικονομική δυνατότητα των υπόχρεων, προκύπτει από την απόκτηση εισοδήματος ή περιουσίας, από την ανάπτυξη συναλλακτικής δραστηριότητας ή από την πραγματοποίηση δαπανών.

Έτσι και το Συμβούλιο της Επικρατείας έκρινε ότι θεσπίζοντας το ΕΕΤΗΔΕ ο νομοθέτης απέβλεψε επιτρεπώς κατά το άρθρο 78§ 1 του Συντάγματος στη φοροδοτική ικανότητα που απορρέει από αυτή καθεαυτή την κατοχή της ακίνητης περιουσίας ως φορολογητέας ύλης διαφορετικής από το εισόδημα και ότι η μη

συνεκτίμηση, κατά την επιβολή του ΕΕΤΗΔΕ, της ύπαρξης ή μη εισοδήματος από το βαρυνόμενο ακίνητο δεν συνιστά από μόνη της αυτή, παράβαση της συνταγματικής αρχής της ίσης, αναλόγως της φοροδοτικής ικανότητας, εκάστου, επιβάρυνσης ,με σοβαρή ωστόσο αντίθετη μειοψηφία. Έτσι το ΣτΕ συνεχίζει ότι η επιβολή του ΕΕΤΗΔΕ, που όπως διαμορφώνεται στο νόμο, συνάπτεται με γενικά και αντικειμενικά κριτήρια, δεν υπερβαίνει τα όρια της διακριτικής ευχέρειας του νομοθέτη να καθορίζει τον ενδεδειγμένο εκάστοτε φόρο και χρόνο φορολόγησης διαφόρων κατηγοριών φορολογουμένων³.

Ο οριστικός χαρακτήρας του φόρου, η υποχρεωτικότητά του, η ευκρινής διάκριση του από το ανταποδοτικού χαρακτήρα τέλος, η θεμελίωσή του στις συνταγματικού επιπέδου αρχές της νομιμότητας, του ενιαυσίου, της φορολογικής ισότητας, στις διάφορες εκφάνσεις τους αποτελούν τις εγγυήσεις για τη θέσπιση συνταγματικών, νόμιμων και κοινωνικά ανεκτών φορολογικών διατάξεων αναφορικά με την επιβολή φόρων στην ακίνητη ιδιοκτησία. Εις οιαδήποτε άλλη περίπτωση οι εκάστοτε φορολογικές διατάξεις εξελίσσονται σε προβληματικές διατυπώσεις έκνομης και αντισυνταγματικής επιβολής μέτρων από τη Διοίκηση εις βάρος του διοικουμένου, οι οποίες συνήθως οδηγούν σε μη συμμόρφωση του είτε εκ πεποιθήσεως είτε εξ αντικειμενικών συνθηκών είτε στην αναγκαστική προσφυγή του στη δικαιοσύνη.

³ ΣτΕ(Ολ) 1972/2012, ΔΕΕ 2012, σελ.868.

Κεφάλαιο 2^ο

Το φορολογικό δίκαιο των ακινήτων

Η ακίνητη περιουσία προστατεύεται ιδιαιτέρως τόσο από το συνταγματικό (άρθρο 17 Συντάγματος) όσο και από τον κοινό νομοθέτη (με πρόβλεψη ειδικού κεφαλαίου περί εμπραγμάτου δικαίου στον Αστικό Κώδικα). Η ποικιλία των εμπραγμάτων αυτών δικαιωμάτων επί των ακινήτων ώθησε και το φορολογικό νομοθέτη, προσπαθώντας να αγγίξει άλλη μια πηγή δημοσιονομικών εσόδων, να θεσπίσει ειδικούς φορολογικούς νόμους, οι διατάξεις των οποίων αφορούν σε συναλλαγές επί ακινήτων και έσοδα που απορρέουν από την κατοχή ακινήτου περιουσίας, ταυτοχρόνως προέβλεψε και σχετικές απαλλαγές υπό προϋποθέσεις, όπως αυτά αναλύονται κάτωθι.

2.1. Το δικαίωμα στην περιουσία

Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος⁴. Η περιουσία υπόκειται σε φορολόγηση στην ελληνική επικράτεια, η φορολόγησή της αυτή, όμως, δεν μπορεί και δεν πρέπει να παραβιάζει το συνταγματικά κατοχυρωμένο δικαίωμα στην ιδιοκτησία,

Ως εκ τούτου, επιβολή φορολογικής υποχρέωσης που συνιστά υπερβολικό βάρος για τα πρόσωπα που βαρύνονται με αυτήν παραβιάζει τη διάταξη του άρθρου 1 του Πρώτου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ)⁵. Με την έννοια "υπερβολικό βάρος" κατά τη νομολογία του ΕΔΔΑ νοείται οποιαδήποτε φορολογική υποχρέωση ξεπερνά αφενός μεν την αναλογική φοροδοτική ικανότητα του φορολογουμένου, αφετέρου δε απέχει από τις συνήθεις υποχρεώσεις του μέσου κοινωνικού ανθρώπου⁶.

2.1.1. Η έννοια της ακίνητης περιουσίας

Το εννοιολογικό πλαίσιο των ακινήτων στο ελληνικό δίκαιο βρίσκεται στον Αστικό Κώδικα και δη στο άρθρο 948ΑΚ, όπου ως ακίνητα νοούνται μόνο το έδαφος

⁴ Άρθρο 78 παρ.1 του Συντάγματος.

⁵ Βλ. ΕΔΔΑ απόφαση με αριθμ. 11036/84 της 2.12.1985, Svenska κατά Σουηδίας, απόφαση της 14.12.1988 με αριθμ. 13013/87 Wasa κατά Σουηδίας.

⁶ Βλ. ΕΔΔΑ απόφαση της 16.1.1995, με αριθμ. 15117/89, Ricardo Travers κατά Ιταλίας.

και τα συστατικά μέρη αυτού, συστατικό δε μέρος ακινήτων είναι το μέρος του κύριου πράγματος που δεν μπορεί να αποχωριστεί από αυτό, χωρίς να υποστεί βλάβη το ίδιο ή το κύριο πράγμα ή χωρίς να γίνει αλλοίωση της ουσίας ή του προορισμού του⁷. Έτσι συστατικά στοιχεία ενός ακινήτου θεωρούνται τα κουφώματα αυτού. Σε αντιδιαστολή, παράρτημα είναι κάθε κινητό πράγμα, που χωρίς να είναι συστατικό του κυρίου πράγματος, έχει προοριστεί για διαρκή εξυπηρέτηση του οικονομικού σκοπού και έχει τεθεί ήδη προς το κύριο πράγμα, σε τοπική σχέση αντίστοιχη προς το σκοπό αυτό, όπως για παράδειγμα ο ο βιδωμένος ανεμιστήρας στην κουζίνα μίας οικίας.

2.1.2. Διάκριση των φόρων

Οι φόροι περιουσίας κεφαλαίου είναι φόροι που επιβάλλονται επί στοιχείων της περιουσίας του κεφαλαίου είτε λόγω της απόκτησής τους από χαριστική αιτία - περιστασιακή φορολόγηση- είτε λόγω της κατοχής τους -συστηματικής φορολόγησης της περιουσίας του κεφαλαίου.

Οι δε φόροι επί της δαπάνης ή κατανάλωσης είναι φόροι που επιβάλλονται με την ευκαιρία της χρησιμοποίησης του εισοδήματος ή του κεφαλαίου για την απόκτηση αγαθών ή υπηρεσιών για καταναλωτικούς ή επενδυτικούς σκοπούς.

Οι φόροι που επιβάλλονται στην κατοχή ή τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων αποτελούν τους φόρους περιουσίας. Οι φόροι περιουσίας περαιτέρω διακρίνονται στους φόρους κατοχής και στους φόρους μεταβίβασης περιουσίας.

2.1.3. Φόροι κατοχής περιουσίας

Τακτικοί είναι οι φόροι που επιβάλλονται περιοδικά στην κατεχόμενη από τον φορολογούμενο περιουσία του. Με τον Ν. 11/1975 επιβλήθηκε στην χώρα μας η φορολογία της ακίνητης περιουσίας που στη συνέχεια καταργήθηκε με τον Ν. 1078/1980. στη συνέχεια με τον Ν 1249/1982 επιβλήθηκε εκ νέου φόρος στην ακίνητη περιουσία (ΦΑΠ). Ο ΦΑΠ αντικαταστάθηκε με τη σειρά του από το Τέλος Ακίνητης Περιουσίας (ΤΑΠ) που αποτελεί δημοτικό φόρο. Επιβάλλεται εκ νέου ο Φόρος Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας με το Ν 2459/1997. Ενώ, με τον Ν 3634/2008 αντικαταστάθηκε ο φόρος μεγάλης ακίνητης περιουσίας από το Ενιαίο Τέλος Ακινήτων (ΕΤΑΚ). Με το άρθρο 55 του Ν 3842/2010, καταργήθηκαν από το έτος

⁷ άρθρο 953ΑΚ (Αστικός Κώδιξ)

2010 οι διατάξεις των άρθρων 5 έως και 19 του Ν 3634/2008 που επέβαλαν το ενιαίο τέλος στην ακίνητη περιουσία.

2.2. Φόροι μεταβίβασης περιουσίας

Ο φόροι μεταβίβασης ακινήτου περιουσίας επιβάλλονται στη μεταβίβαση βάσει περιουσιακών στοιχείων είτε αυτά μεταβιβάζονται αιτία θανάτου είτε εν ζωή. Στην τελευταία περίπτωση έχουμε περαιτέρω διάκριση σε μεταβίβαση περιουσίας εκ χαριστικής αιτίας και εξ επαχθούς αιτίας.

2.2.1. Εισόδημα από ακίνητα

2.2.1.1. Έννοια του εισοδήματος (Ν. 2238/1994 ΚΦΕ)

Η κατηγορία αυτή του εισοδήματος περιλαμβάνει το εισόδημα από οικοδομές, από εκμίσθωση γαιών και ειδικά οριζόμενων περιπτώσεων από ακίνητα (άρθρα 20-23 Ν 2238/1994).

Εισόδημα από ακίνητα είναι αυτό που προκύπτει μέσα σε κάθε οικονομικό ή κατά περίπτωση γεωργικό έτος (όταν πρόκειται για γαίες), από εκμίσθωση ή επίταξη, άμεσα, ή έμμεσα από ιδιοχρηση μίας ή περισσότερων οικοδομών. Ως εισόδημα από οικοδομές θεωρείται και το τεκμαρτό εισόδημα που προκύπτει για τον δικαιούχο από την παραχώρηση της χρήσης μιας οικοδομής σε τρίτο χωρίς αντάλλαγμα ή της εκμίσθωσης ή παραχώρησης σε τρίτο, χωρίς αντάλλαγμα, της εκμετάλλευσης μίας ή περισσότερων γαιών.

Το εν λόγω εισόδημα αποκτάται από κάθε πρόσωπο στο οποίο έχει νόμιμα μεταβιβασθεί με οριστικό συμβόλαιο, νόμιμα μεταγεγραμμένο, ή έχει αποκτηθεί με δικαστική απόφαση ή λόγω χρησικτησίας εκτάκτου ή τακτικής το δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή νομής ή επικαρπίας ή οίκησης ή συνοίκησης.

Σε υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος υποχρεούνται και τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα, που έχουν στην κυριότητά τους ακίνητο στην Ελλάδα, ανεξάρτητα εάν προκύπτει εισόδημα ή όχι από αυτό. Στα λυόμενα νομικά πρόσωπα για τα οποία δεν επιβάλλεται από το νόμο εκκαθάριση, η υποβολή της δήλωσης γίνεται μέσα σε ένα μήνα από τη λύση τους. Σε περίπτωση, επομένως, που το ακίνητο μεταβιβάζεται με προσύμφωνο, με το οποίο παραδίδεται η νομή, η κατοχή και η χρήση ακινήτου, υποκείμενο φορολογικής ενοχής για το εισόδημα του υπόψη ακινήτου εξακολουθεί να παραμένει ο αρχικός κύριος ή επικαρπωτής, ο οποίος και μετά τη σύνταξη του

προσυμφώνου εξακολουθεί να διατηρεί το εμπράγματο δικαίωμα της κυριότητας και της επικαρπίας.

2.2.2. Εισόδημα από οικοδομές

Προκειμένου να εξευρεθεί το καθαρό, φορολογητέο εισόδημα από οικοδομές πρέπει αρχικά να προσδιορισθεί το ακαθάριστο, μικτό, εισόδημα από το οποίο, στη συνέχεια, θα εκπέσει ένα ποσοστό, που αντιπροσωπεύει τις παραγωγικές δαπάνες του εισοδήματος αυτού.

Κατά τη διάταξη του άρθρου 22 παρ. 1 του ΚΦΕ, προκειμένου για οικοδομή που εκμισθώνεται, ως ακαθάριστο εισόδημα θεωρείται το μίσθωμα που έχει συμφωνηθεί. Σε περιοχές που εφαρμόζεται το σύστημα της αντικειμενικής αξίας, προβλέπεται τεκμαρτός προσδιορισμός του ελάχιστου εισοδήματος, ως ποσοστού 3,5% επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου που εκμισθώνεται. Ο φορολογούμενος δύναται να αμφισβητήσει τον καθορισμό της μισθωτικής αξίας αυτού του ακινήτου, εφόσον λόγω εξαιρετικών λόγων, που ανάγονται σε παράγοντες που επηρεάζουν την μισθωτική αξία του, αυτή είναι μικρότερη από το 3,5% αυτής. Η επίκληση των λόγων αυτών, καθώς και η προσαγωγή των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων γίνεται με προσφυγή, η οποία ασκείται από τον φορολογούμενο μέχρι την 31η Δεκεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους.

Για το υπολογισμό του καθαρού εισοδήματος από οικοδομές, προβλέπεται η αφαίρεση από το ακαθάριστο εισόδημα ορισμένου ποσοστού τεκμαρτών δαπανών και ορισμένου ποσοστού πραγματικών δαπανών (άρθρο 23 παρ. 1 ΚΦΕ).

Αντίθετα, δεν θεωρείται εισόδημα από οικοδομές η αξία των κτισμάτων που ανεγέρθηκαν στο μισθωμένο οικόπεδο με δαπάνες του μισθωτή, εφόσον διαρκούσης της μίσθωσης συμφωνήθηκε μεταξύ του εκμισθωτή και μισθωτή η άρση των κατασκευών, των οποίων άλλωστε η αξία δεν έχει συμφωνηθεί να θεωρηθεί ως αντάλλαγμα της χρήσης του μισθίου⁸.

2.2.3. Απαλλαγές από τον φόρο

Βάσει του άρθρου 6 παρ. 2 του ΚΦΕ: α) Το τεκμαρτό εισόδημα που προκύπτει από την παραχώρηση της χρήσης ακινήτων από τον κύριο, νομέα ή επικαρπωτή αυτών προς το Δημόσιο ή σε ΝΠΔΔ χωρίς ανταλλάγματα, β) Το

⁸ ΣτΕ 68/1995.

ακαθάριστο εισόδημα από ιδιοκατοίκηση γενικά και γ) Το τεκμαρτό εισόδημα που προκύπτει από τη δωρεάν παραχώρηση της χρήσης κατοικίας εμβαδού μέχρι 200 τμ. από γονέα που έχει την κυριότητα ή την επικαρπία αυτής προς τα τέκνα του ή αντιστρόφως από τέκνα που έχουν την κυριότητα ή την επικαρπία αυτής προς τους γονείς τους, προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως πρώτη κατοικία.

2.2.4. Αυτοτελής φορολόγηση

Επιβάλλεται αυτοτελώς φορολογία με συντελεστή 25%, με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης του δικαιούχου, στον οποίο περιλαμβάνεται ο φόρος εισοδήματος, τα τέλη χαρτοσήμου και η εισφορά ΟΓΑ στο χαρτόσημο, στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση κοινόχρηστων χώρων, γενικώς, σε οικοδομές, που από τον κανονισμό της οροφοκτησίας ανήκουν στους ιδιοκτήτες των διηρημένων ιδιοκτησιών τους. Το ποσό του φόρου που αναλογεί αποδίδεται από το διαχειριστή της πολυκατοικίας με δήλωση.

2.3. Φόρος Μεταβίβασης Ακινήτων (ΦΜΑ)

2.3.1. Έννοια ΦΜΑ

Με τον Ν 1587/1950 που κύρωσε τον ΑΝ 1521/1950 επιβλήθηκε φόρος στα μεταβιβαζόμενα ακίνητα⁹. Βάση υπολογισμού του φόρου είναι η αξία κτήσης του ακινήτου, η οποία δεν μπορεί να είναι μικρότερη από την αντικειμενική αξία ή τις συγκριτικές αν δεν ισχύουν στην περιοχή που ανήκει το μεταβιβαζόμενο ακίνητο το σύστημα των αντικειμενικών αξιών (Φωτόπουλος Ι., Η φορολογία μεταβίβασης ακινήτων, (τ. α' και β'), Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη 1999).

Ως μεταβίβαση νοείται, σύμφωνα με πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, η κατάρτιση της οριστικής με συμβολαιογραφικό τύπο σύμβασης για την από επαχθή αιτία μεταβίβαση της κυριότητας ή άλλου εμπράγματος δικαιώματος. Συνεπώς η φορολογική υποχρέωση δεν γεννάται με την κατάρτιση προσυμφώνου πώλησης, ενώ από την άλλη πλευρά δεν απαιτείται για τη γένεση της φορολογικής υποχρέωσης η ολοκλήρωση της μεταβίβασης με τη μεταγραφή του κυρίως συμβολαίου. Σε περίπτωση δε μεταβίβασης με πλειστηριασμό, υποκείμενος στον

⁹ Πρώτη επιβολή φόρου στη μεταβίβαση ακινήτων έλαβε χώρα στις 31.12.1987 με το νόμο ΑΚΧΕ(δημοσίευση στο ΦΕΚ:04.01.1988)

φόρο είναι ο υπερθεματιστής. δηλαδή εκείνος ο οποίος προτείνει το υψηλότερο τίμημα στον πλειστηριασμό και κατακυρώνεται σε εκείνον το εκπλειστηρίασμα¹⁰.

Κατά τη μεταβίβαση οριζόντιων ιδιοκτησιών από τον οικοπεδούχο σε τρίτους, πελάτες του εργολάβου, σε εκτέλεση του εργολαβικού, υπάρχει υποχρέωση υποβολής πλασματικής δήλωσης, κατ' άρθρο 2 παρ. 2 του ΑΝ 1521/1950 (διπλή μεταβίβαση), η οποία τυγχάνει εφαρμογής και στις μεταβιβάσεις ακινήτων, που διέπονται από τις διατάξεις περί ΦΠΑ, δεδομένου ότι πληρούν όλες τις προϋποθέσεις για την εφαρμογή των διατάξεων της πλασματικής μεταβίβασης, μη ασκούντος επιρροής του γεγονότος ότι διαφοροποιείται η φορολόγηση της δεύτερης μεταβίβασης, μετά τη θέσπιση των περί επιβολής ΦΠΑ διατάξεων.

Ο φόρος μεταβίβασης υπολογίζεται σε 3% επί της φορολογητέας αξίας του ακινήτου. Ο ανωτέρω συντελεστής εφαρμόζεται σε μεταβιβάσεις ακινήτων, οι οποίες διενεργούνται από 1/1/2014 και μετά, αντί του προγενεστέρου φόρου υπολογιζόμενου σε ποσοστό 09-11% για τα αγροκτήματα και σε ποσοστό 11-13% για τα αστικά ακίνητα επί της μεγαλύτερης αναγραφόμενης στο συμβόλαιο τιμής του μεταβιβασθέντος ακινήτου που ίσχυε έως τότε.

Η αγορά πρώτης κατοικίας απαλλάσσεται από τον φόρο μεταβίβασης ακινήτων υπό προϋποθέσεις. Ανάλογα με την οικογενειακή κατάσταση του αγοραστή διαμορφώνεται η απαλλαγή για την πρώτη κατοικία.

Η χορήγηση απαλλαγής για αγορά κατοικίας με εμβαδόν έως 200 τ.μ. ή οικοπέδου, στο οποίο αντιστοιχεί κατοικία με εμβαδόν έως 200 τ.μ., ανεξάρτητα από την αξία τους καταργήθηκε, και παρέχεται απαλλαγή, η οποία συνδέεται με την οικογενειακή κατάσταση του δικαιούχου και το είδος του αγοραζόμενου ακινήτου ως εξής:

Για αγορά κατοικίας: από άγαμο μέχρι του ποσού των 200.000 ευρώ, από έγγαμο μέχρι ποσού αξίας 250.000 ευρώ. Το ποσό αυτό προσαυξάνεται κατά 25.000 ευρώ για καθένα από τα δύο πρώτα τέκνα αυτού και κατά 30.000 ευρώ για το τρίτο και καθένα από τα επόμενα τέκνα του.

Για αγορά οικοπέδου: από άγαμο μέχρι ποσού αξίας 50.000 ευρώ, από έγγαμο μέχρι ποσού αξίας 100.000 ευρώ. Το ποσό αυτό προσαυξάνεται κατά 10.000 ευρώ για καθένα από τα δύο πρώτα τέκνα αυτού και κατά 15.000 ευρώ για το τρίτο και καθένα από τα επόμενα τέκνα του. Αν η αξία του ακινήτου υπερβαίνει τα παραπάνω

¹⁰ ΣτΕ 436/1996, ΑΠ 380/1996.

αφορολόγητα όρια, η απαλλαγή χορηγείται μέχρι του αντίστοιχου αφορολόγητου ποσού και για την επιπλέον αξία οφείλεται ΦΜΑ. Σε περίπτωση αγοράς κατοικίας, στο ποσό της απαλλαγής περιλαμβάνεται και η αξία μιας θέσης στάθμευσης και ενός αποθηκευτικού χώρου, για επιφάνεια εκάστου έως 20 τ.μ., εφόσον βρίσκονται στο ίδιο ακίνητο και αποκτώνται ταυτόχρονα με το ίδιο συμβόλαιο αγοράς.

Σαν προϋποθέσεις για την απαλλαγή πρώτης κατοικίας προσδιορίζεται ο αγοραστής ή η σύζυγός του ή τα ανήλικα παιδιά του να μην έχουν δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή επικαρπίας ή οικήσεως σε άλλη οικία ή διαμέρισμα που πληροί τις στεγαστικές ανάγκες της οικογένειάς του ή δικαίωμα πλήρους κυριότητας επί οικοπέδου οικοδομήσιμου ή επί ιδανικού μεριδίου οικοπέδου, στο οποίο αντιστοιχεί εμβαδόν κτίσματος που πληροί τις στεγαστικές του ανάγκες, και βρίσκονται σε δημοτικό διαμέρισμα με πληθυσμό άνω των 3.000 κατοίκων.

Απαλλαγή από τον φόρο μεταβίβασης για αγορά κατοικίας ή οικοπέδου παρέχεται μία φορά. Απαλλαγή παρέχεται και για κάθε νέα αγορά ακινήτου, εφόσον αθροιστικά: α) τα ακίνητα που έχει στην κυριότητά του κατά τον χρόνο της νέας αγοράς ο αγοραστής, ο σύζυγος ή τα ανήλικα τέκνα τους δεν πληρούν τις στεγαστικές ανάγκες της οικογένειάς του και β) ο αγοραστής υποβάλλει την οικεία δήλωση και καταβάλλει εφάπαξ τον φόρο που αναλογεί στην αξία του ακινήτου που έτυχε της απαλλαγής.

Για υποθέσεις για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε έως τις 31/12/2013, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή ΦΜΑ παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης και μετά την πάροδο δεκαπέντε ετών από το τέλος του έτους εντός του οποίου παρεσχέθη η απαλλαγή, έστω και αν η υπόθεση περαιώθηκε οριστικά. Για υποθέσεις για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε μετά την 1/1/2014, η φορολογική διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε ετών από τη λήξη του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

2.3.2. Καταβολή του Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτων

Στις περιοχές που εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα, κατά την υποβολή της δήλωσης ΦΜΑ, ο φορολογούμενος υποχρεούται να αναγράφει σε αυτήν την αντικειμενική αξία του μεταβιβαζόμενου ακινήτου, βάσει της οποίας καταβάλλει εφάπαξ το φόρο που αναλογεί. Σε περίπτωση που το τίμημα είναι μεγαλύτερο της

αντικειμενικής αξίας, ο φόρος υπολογίζεται επί του μεγαλύτερου αναγραφόμενου στο συμβόλαιο ποσού.

Κατά την έννοια της διάταξης του άρθρου 17 του ΚΦΕ ως πράγματι καταβαλλόμενο χρηματικό ποσό για την αγορά ακινήτου θεωρείται το αληθές τίμημα που καταβάλλει ο φορολογούμενος για την αγορά αυτή. Ως τέτοιο νοείται καταρχήν το αναγραφόμενο στο οικείο μεταβιβαστικό συμβόλαιο ποσό εκτός αν αυτό υπολείπεται της νόμιμα εξευρισκόμενης κατά τα ισχύοντα στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων αγοραίας αξίας του ακινήτου, οπότε κατά κοινή πείρα το τελευταίο αυτό ποσό θεωρείται ως το πράγματι καταβληθέν, επιφυλασσομένης της δυνατότητας του φορολογουμένου να αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι στη συγκεκριμένη περίπτωση το αναγραφόμενο στο συμβόλαιο ποσό, έστω και αν είναι κατώτερο της αγοραίας αξίας είναι το πράγματι καταβληθέν τίμημα¹¹.

Στις περιοχές που τυχόν δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα, κατά την υποβολή της δήλωσης ΦΜΑ, ο φορολογούμενος καταβάλλει εξολοκλήρου το φόρο που αναλογεί με βάση την αξία που δήλωσε. Στη συνέχεια, ο προϊστάμενος της ΔΟΥ προσδιορίζει προσωρινά την αγοραία αξία του ακινήτου και ο αγοραστής έχει πλέον το δικαίωμα μέσα σε δίμηνη ανατρεπτική προθεσμία από την ημερομηνία παραλαβής της δήλωσης να επιδώσει συμπληρωματική δήλωση σύμφωνα με τη προσωρινή αξία του προϊσταμένου της ΔΟΥ και να καταβάλει χωρίς προσαυξήσεις και πρόστιμα το μισό του αναλογούντος φόρου και το υπόλοιπο μισό τον επόμενο της βεβαίωσης μήνα. Στην περίπτωση που δεν υποβάλει την πιο πάνω συμπληρωματική δήλωση, ενεργείται πλέον τακτικός έλεγχος από το προϊστάμενο της ΔΟΥ για το προσδιορισμό της αξίας, χωρίς να τον δεσμεύει πλέον η προσωρινή προεκτίμηση και στη συνέχεια εκδίδεται το σχετικό φύλλο ελέγχου. Μέσα σε 60 ημέρες από την κοινοποίηση του φύλλου ελέγχου ο αγοραστής έχει το δικαίωμα να συμβιβαστεί ή να προσφύγει στα διοικητικά δικαστήρια.

Αναγκαία προϋπόθεση, προκειμένου οι πράξεις της φορολογικής αρχής να είναι δυνατές να προσβληθούν με διοικητική προσφυγή, είναι να υπάρχει από τη φορολογική αρχή η δυνατότητα να προβεί σε ρύθμιση. Σε διαφορετική περίπτωση, όπως όταν η φορολογική αρχή δεν έχει εξουσία να ανακαλέσει ή να τροποποιήσει οριστικές ή ακόμη και μη οριστικές φορολογικές εγγραφές, η απάντηση, λόγω του πληροφοριακού της χαρακτήρα, δεν είναι προσβλητή με προσφυγή, ο δε

¹¹ ΣτΕ 3432/2007 ΔΕΕ 2007,644.

διοικούμενος πρέπει ν' αναζητήσει το κατάλληλο ένδικο βοήθημα (προσφυγή του ΚΔΔ, αίτηση ακύρωσης του άρθρου 99 ΝΔ 118/1978, ανακοπή ΚΕΔΕ κ.λπ.).

Μετά την έκδοση τελεσίδικης απόφασης, αναφορικά με την αμφισβήτηση του οφειλόμενου φόρου για τη μεταβίβαση της κυριότητας ακινήτου με το δεδικασμένο αυτής της απόφασης, η ΔΟΥ δεν έχει περιθώριο να μειώσει τον οφειλόμενο φόρο, ακόμη και εάν έχει ήδη εκδοθεί τελεσίδικη απόφαση του αρμόδιου πολιτικού δικαστηρίου, με την οποία διαγνώστηκε ότι ο δικαιούχος του φορολογουμένου δεν είχε πλήρη κυριότητα στο ακίνητο που μεταβίβασε σε αυτόν, αλλά μόνο ποσοστό συνιδιοκτησίας¹².

2.3.3. Απαλλαγή από τον ΦΜΑ

Η απαλλαγή παρέχεται μόνο σε φυσικά πρόσωπα (έγγαμα ή άγαμα), εφόσον κατοικούν μόνιμα στην Ελλάδα ή προτίθενται να εγκατασταθούν σε αυτή το αργότερο εντός δύο ετών από την αγορά.

Με τις διατάξεις του άρθρου 21 του Ν 3842/2010 καταργήθηκε η απαλλαγή για τους Έλληνες ή ομογενείς του εξωτερικού που δεν κατοικούν στην Ελλάδα κατά το χρόνο της αγοράς, όπως αυτή ίσχυε δυνάμει των διατάξεων των άρθρων 10,14 κ.ε. του Ν.1078/1980. Επίσης, καθορίστηκαν οι κατηγορίες δικαιούχων ως ακολούθως: α) Έλληνες, β) ομογενείς από Αλβανία, Τουρκία και χώρες της πρώην Σοβιετικής Ένωσης, γ) πολίτες των κρατών-μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δ) αναγνωρισμένοι πρόσφυγες, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΠΔ 96/2008, και ε) πολίτες τρίτων χωρών που απολαύουν του καθεστώτος του επί μακρόν διαμένοντος στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΠΔ 150/2006. Επισημαίνεται ότι ειδικά για τους αλλοδαπούς η πρόθεσή τους για μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα δεν αναιρείται από το γεγονός ότι για ειδικούς λόγους, οι αρμόδιες υπηρεσίες τους χορηγούν προσωρινές άδειες παραμονής που ανανεώνονται. Οι καταγόμενοι από τη Βόρειο Ήπειρο και την Τουρκία, εφόσον απέκτησαν ιθαγένεια τρίτου κράτους πλην της Αλβανικής και Τουρκικής, δεν μπορούν να τύχουν απαλλαγής από το φόρο.

Οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 1 του Ν 1078/1980 περί απαλλαγής από φόρο κατά την απόκτηση πρώτης κατοικίας εφαρμόζονται γενικά σε φυσικά πρόσωπα που κατοικούν μόνιμα στην Ελλάδα ανεξάρτητα από την ιθαγένειά τους και ανεξάρτητα του αν, ως πολιτικοί πρόσφυγες, εμπíπτουν στην προστασία των

¹² ΔΠρΑθ 7918/2006 Δίκη 2008, σελ.92.

διατάξεων της πολυμερούς Σύμβασης περί της Νομικής Κατάστασης των Προσφύγων της Γενεύης (οι οποίες κατ' άρθρο 28 παρ. 1 του Συντάγματος αποτελούν μέρος του εσωτερικού ελληνικού δικαίου, αυξημένης τυπικής ισχύος και υπερισχύουν από κάθε άλλη αντίθετη διάταξη νόμου).

Για τους έμμισθους Έλληνες δημοσίους υπαλλήλους που υπηρετούν στο εξωτερικό θεωρείται ότι η κατοικία τους βρίσκεται στην Ελλάδα και συνεπώς δικαιούνται της απαλλαγής.

Η απαλλαγή παρέχεται και στον κύριο εξ αδιαιρέτου ποσοστού ή ψιλό κύριο ή επικαρπωτή κατοικίας ή οικοπέδου που αγοράζει το υπόλοιπο ποσοστό ή το εμπράγματο δικαίωμα της επικαρπίας ή της ψιλής κυριότητας, Προκειμένου να γίνει εξ ολοκλήρου κύριος του ακινήτου, εφόσον το ποσοστό που έχει δεν του πληροί τις στεγαστικές ανάγκες του. Η απαλλαγή παρέχεται και στο σύζυγο που βρίσκεται σε διάσταση, υπό τον όρο ότι έχει καταθέσει αίτηση ή αγωγή διαζυγίου τουλάχιστον προ έξι μηνών από το χρόνο της αγοράς. Αν δε λυθεί ο γάμος με διαζύγιο μέσα σε πέντε έτη από την αγορά, αίρεται η χορηγηθείσα απαλλαγή και καταβάλλεται ο οικείος φόρος.

Οι ιδιοκτήτες ξενοδοχείων, αποθηκών, γραφείων, βιομηχανιών, εργοστασίων και γενικά αμιγών επαγγελματικών στεγών έχουν δικαίωμα απαλλαγής.

Εξάλλου δεν θεωρείται επαγγελματική στέγη το ακίνητο, το οποίο από την οικοδομική άδεια ή τον τίτλο κτήσης χαρακτηρίζεται ως κατοικία, έστω και αν αυτό χρησιμοποιείται ως επαγγελματική στέγη.

Οι προϋποθέσεις για τη χορήγηση της απαλλαγής θα πρέπει να συντρέχουν στο όνομα του αγοραστή:

Ο αγοραστής ή η σύζυγός του ή τα ανήλικα παιδιά του να μην έχουν δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή επικαρπίας ή οικήσεως σε άλλη οικία ή διαμέρισμα που πληροί τις στεγαστικές ανάγκες της οικογενείας του ή δικαίωμα πλήρους κυριότητας επί οικοπέδου οικοδομήσιμου ή επί ιδανικού μεριδίου οικοπέδου, στο οποίο υφίσταται εμβαδόν κτίσματος που πληροί τις στεγαστικές του ανάγκες, και βρίσκονται σε δημοτικό διαμέρισμα με πληθυσμό άνω των 3.000 κατοίκων.

Ακόμη για την απαλλαγή απαιτείται το αγοραζόμενο οικόπεδο ή το γήπεδο στο οποίο βρίσκεται η αγοραζόμενη οικία ή το διαμέρισμα να είναι οικοδομήσιμο και εντός εγκεκριμένου ρυμοτομικού σχεδίου δήμου ή κοινότητας, και μεταξύ αγοραστή και πωλητή να μην υπάρχει συγγένεια εξ αίματος ή εξ αγχιστείας πρώτου βαθμού. Κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 1 παρ. 1 και παρ. 5 εδ. α' και β' του Ν

1078/1980 ερμηνευομένων εν όψει του σκοπού τους, που είναι η διευκόλυνση των εγγάμων προκειμένου να αποκτήσουν ιδιόκτητη οικογενειακή στέγη και του άρθρου 21 του Συντάγματος, το οποίο ορίζει ότι η οικογένεια και ο γάμος τελούν υπό την προστασία του Κράτους, στην περίπτωση που η οικογένεια δεν διαθέτει ιδιόκτητο ακίνητο, το οποίο να καλύπτει τις στεγαστικές της ανάγκες, οι έγγαμοι δικαιούνται απαλλαγής από τον φόρο μεταβίβασης ακινήτων.

Η απαλλαγή παρέχεται με τον όρο ότι το ακίνητο θα παραμείνει στην κυριότητα του αγοραστή για μία τουλάχιστον πενταετία.

Η απαλλαγή από το φόρο μεταβίβασης για αγορά κατοικίας ή οικοπέδου παρέχεται μια φορά. Απαλλαγή παρέχεται και για κάθε νέα αγορά ακινήτου, εφόσον:

α.- τα ακίνητα που έχει στην κυριότητά του κατά το χρόνο της νέας αγοράς ο αγοραστής, ο σύζυγος ή τα ανήλικα τέκνα τους, δεν πληρούν τις στεγαστικές ανάγκες της οικογένειάς τους και β.- ο αγοραστής υποβάλλει στη ΔΟΥ την οικεία δήλωση και καταβάλλει εφάπαξ το φόρο που αναλογεί στην αξία του ακινήτου που έτυχε της απαλλαγής.

Ως δε αξία του ακινήτου λαμβάνεται υπ' όψη η αξία που έχει αυτό κατά το χρόνο της νέας απαλλαγής. Για τον υπολογισμό του φόρου γίνεται χρήση των συντελεστών που ίσχυαν κατά το χρόνο της πρώτης απαλλαγής και καταβάλλεται εφάπαξ, εκτός εάν ο φόρος που αναλογεί στην αξία του ακινήτου ή στο καταβληθέν τίμημα κατά το χρόνο της πρώτης απαλλαγής είναι μεγαλύτερος, οπότε καταβάλλεται ο μεγαλύτερος αυτός φόρος.

Η απαλλαγή αυτή παρέχεται και σε πρόσωπα τα οποία έτυχαν απαλλαγής από το φόρο μεταβίβασης για απόκτηση στέγης μέχρι 14.7.1980, καθώς και σε πρόσωπα τα οποία έτυχαν απαλλαγής από το φόρο κληρονομίας ή απόκτησης πρώτης κατοικίας, εφόσον για τα πρόσωπα αυτά συντρέχουν οι προϋποθέσεις απαλλαγής και καταβληθεί ο οικείος στη ΔΟΥ φόρος κατά περίπτωση.

Σε κάθε περίπτωση σύστασης ή τροποποίησης ή μεταβίβασης οριζόντιας ή κάθετης ιδιοκτησίας θα πρέπει να ερευνάται άμεσα ή έμμεσα, η μεταβίβαση εμπραγμάτων επί ακινήτων δικαιωμάτων μεταξύ των συγκυρίων, είτε με μορφή διανομής, είτε ανταλλαγής, είτε πώλησης, είτε δωρεάς ιδανικών μεριδίων, όπως π.χ. σε σύσταση σε οικόπεδο με υφιστάμενα κτίσματα, σύσταση και στο μελλοντικό δικαίωμα ύψους με υφιστάμενα κτίσματα, μεταφορά ποσοστών εξ αδιαίρετου οικοπέδου σε μελλοντικό δικαίωμα καθ' ύψος, στο οποίο υφίστανται κτίσματα και στις οριζόντιες ιδιοκτησίες αυτών έχει κατανεμηθεί το σύνολο των ποσοστών του

οικόπεδο, τροποποίηση σύστασης με απόσπαση τμήματος οριζόντιας ιδιοκτησίας από εκείνη στην οποία ανήκε και μεταφορά της σε οριζόντια ιδιοκτησία άλλου συνιδιοκτήτη, σύσταση με διανομή ψιλής κυριότητας, διανομή υφιστάμενης κάθετης ιδιοκτησίας σε οικόπεδο με κτίσματα, κατάργηση υφιστάμενης σύστασης σε οικόπεδο με κτίσματα.

Κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 1 του Ν 1078/1980, σε συνδυασμό με το άρθρο 1438 ΑΚ, κρίσιμος χρόνος για τη χορήγηση απαλλαγής από ΦΜΑ πρώτης κατοικίας είναι ο χρόνος συντάξεως του κυρίου συμβολαίου αγοράς και όχι ο χρόνος της υποβολής των δικαιολογητικών και συνεπώς ερευνητέο τυγχάνει αν κατά το χρόνο αυτό συνέτρεχε η προϋπόθεση της διά αμετακλήτου δικαστικής αποφάσεως λύσεως του γάμου κατ' εφαρμογή του άρθρου 1438 ΑΚ. Εξάλλου, από την παράγραφο 10 του άρθρου 35 του Ν 3220/2004 προκύπτει ότι ο νομοθέτης την απαλλαγή από ΦΜΑ των τελούντων σε διάσταση, αφενός εξομοίωσε με εκείνη του αγάμου, αφετέρου την παρέσχε υπό την αίρεση λύσεως του γάμου με διαζύγιο εντός πενταετίας από την αγορά. Αν κατά το χρόνο σύνταξης του συμβολαίου αγοράς δεν συνέτρεχε η προϋπόθεση της λύσεως με αμετάκλητη απόφαση του γάμου συζύγου με ανήλικα τέκνα προς κάλυψη στεγαστικών τους αναγκών, νόμιμα απορρίφθηκε από τη φορολογική αρχή το αίτημά της για απαλλαγή από ΦΜΑ λόγω αγοράς πρώτης κατοικίας.

Η εκμίσθωση υπάρχουσας οικίας ως επαγγελματικής στέγης δεν αναιρεί το κατά το άρθρο 1 παρ. 1 του Ν 1078/1980 κώλυμα για τη χορήγηση της απαλλαγής για αγορά πρώτης κατοικίας από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων λόγω του ότι ο σύζυγος έχει εμπράγματο δικαίωμα επικαρπίας στην οικία αυτή.

Για να δοθεί όμως, κατ' εξαίρεση, απαλλαγή από τον ΦΜΑ ακινήτου, για δεύτερη φορά, θα πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις: α) να έχει περάσει διετία από την αρχική αγορά, β) να έχει μεταβιβαστεί αιτία πωλήσεως εξ ολοκλήρου η παλαιά οικία ή το διαμέρισμα ή το οικόπεδο, όχι όμως σε συγγενείς εξ αίματος ή εξ αγχιστείας πρώτου βαθμού και γ) η παλαιά οικία ή το διαμέρισμα ή το οικόπεδο, για το οποίο δόθηκε η αρχική απαλλαγή, συναθροιζόμενο με άλλο ακίνητο ή ακίνητα, που έχει στην κυριότητά του ο αγοραστής κατά τον χρόνο χορήγησης της δεύτερης απαλλαγής, να μην καλύπτει τις ανάγκες στεγάσεως του ιδίου και της οικογένειάς του.

Τέλος, ο αγοραστής ή ο σύζυγος ή οποιοδήποτε από τα τέκνα αυτού δικαιούνται απαλλαγής από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων για την αγορά πρώτης

κατοικίας, έστω και εάν έχουν αποκτήσει ποσοστό εξ αδιαιρέτου επί διαμερίσματος, κατοικίας, οικοπέδου ή οικοπέδων, δεδομένου ότι σκοπός της χορήγησης της ανωτέρω φορολογικής απαλλαγής είναι η διευκόλυνση των προσώπων που δεν διαθέτουν κατοικία πληρούσα τις κατά περίπτωση στεγαστικές τους ανάγκες διαβίωσης, εις τρόπον ώστε να αποκτήσουν αυτήν.

2.3.4. Έτερες περιπτώσεις απαλλαγής από τον φόρο

Στην περίπτωση που παρέχονται φορολογικά κίνητρα για τη δημιουργία μεγάλων οικονομικών μονάδων με τη συγχώνευση ή μετατροπή επιχειρήσεων που ήδη λειτουργούν ή με την εισφορά κλάδων αυτών προς συγχώνευση, προκειμένου να τύχει απαλλαγής από τον φόρο μεταβίβασης η μεταβίβαση των ακινήτων, πρέπει τα ακίνητα αυτά να εχρησιμοποιούνται από την εισφέρουσα εταιρεία για τις λειτουργικές της ανάγκες ως πάγια στοιχεία αυτής.

Κατά την έννοια των διατάξεων του ΝΔ 1297/1972, αν κατά τον χρόνο της συγχώνευσης ή μετατροπής και, συνακόλουθα, της εισφοράς των ακινήτων δεν συνέτρεχε κάποια από τις προϋποθέσεις της απαλλαγής, τα της επιβολής του φόρου μεταβίβασης δεν διέπονται από το εν λόγω νδ αλλά από τις γενικές διατάξεις του κυρωθέντος με το Ν 1587/50, ΑΝ 1521/1950 περί φόρου μεταβίβασης ακινήτων, κατά το άρθρο 5 παρ. 1 του οποίου ο πωλητής και, συνεπώς, επί εισφοράς, ακινήτου, η εισφέρουσα το ακίνητο επιχείρηση, βαρύνεται κατ' αρχήν, με τον φόρο που αναλογεί στην αναγραφόμενη στο οικείο συμβόλαιο αξία.

Περαιτέρω, από το άρθρο 3 του ΝΔ 1297/1972 συνάγεται ότι, αν ανώνυμη εταιρεία, η οποία είχε τύχει απαλλαγής για εισφορά ακινήτου, δεν χρησιμοποιήσει το ακίνητο αυτό τουλάχιστον επί μια πενταετία από τη συγχώνευση ή τη μετατροπή για τις ανάγκες της, αίρεται αυτοδικαίως η χορηγηθείσα απαλλαγή και ανακύπτει για την ανώνυμη εταιρεία η υποχρέωση να καταβάλει όλους τους φόρους από τους οποίους είχε απαλλαγεί. Περαιτέρω, η χρησιμοποίηση ή μη των εισφερόμενων ακινήτων για τις ανάγκες της συνιστώμενης εταιρείας τουλάχιστον επί μία πενταετία ερευνάται αντικειμενικώς, δηλαδή ανεξάρτητα από την υπαιτιότητα ή μη του υπόχρεου κατά τη μη εκπλήρωση του όρου αυτού¹³.

Η σύμφωνα με το ΝΔ 1297/1972 διαφορετική φορολογική μεταχείριση εταιρειών ως προς τον φόρο μεταβίβασης ακινήτων με βάση και μόνο τον τόπο της

¹³ ΔΕφΑθ 1811/2004.

έδρας των δημιουργεί σε βάρος της ανεπίτρεπτο περιορισμό στην κίνηση κεφαλαίων, αφού καθιστά την παραπάνω μεταβίβαση, η οποία εμπίπτει στον τομέα της κίνησης κεφαλαίων, επαχθέστερη και, συνεπώς, αποθαρρύνει την επένδυση κεφαλαίων σε ακίνητα στην Ελλάδα από εταιρεία με έδρα άλλο κράτος - μέλος, χωρίς να συντρέχει επιτακτικός λόγος δημοσίου συμφέροντος που να δικαιολογεί την παροχή του φορολογικού πλεονεκτήματος μόνο στις ημεδαπές εταιρείες.

Εξάλλου όταν στο χώρο, που λειτουργούσε ατομική επιχείρηση, ιδρύεται και λειτουργεί εταιρεία κεφαλαιουχική, στην οποία μετέχει και ο φορέας της ατομικής επιχείρησης, ελλείπει το στοιχείο της «μεταβίβασης» επιχείρησης, κατά το μέρος που αντιστοιχεί στο εν λόγω ποσοστό συμμετοχής του φορέα της ατομικής επιχείρησης στην εταιρεία που συστήθηκε και συνεπώς, από το συνολικό ποσό της υπεραξίας, που προκύπτει με βάση τα δεδομένα της ατομικής επιχείρησης, δεν λαμβάνεται υπόψη το ποσό που αντιστοιχεί στο εν λόγω ποσοστό συμμετοχής. Σε κάθε περίπτωση, ο αποκτών το περιουσιακό στοιχείο δεν είναι υπόχρεος προς καταβολή του οικείου φόρου, αλλά μόνος υπόχρεος είναι ο μεταβιβάζων ενώ, εξάλλου, σε περίπτωση που δεν υποβληθεί η σχετική δήλωση από το μεταβιβάζοντα - δικαιούχο του κέρδους ή της ωφέλειας, ο αποκτών τρίτος ενέχεται αλληλεγγύως και εις ολόκληρον ως συνυπεύθυνος για την καταβολή του φόρου, χωρίς ωστόσο αυτός και στην περίπτωση αυτή να καθίσταται φορολογικός υποκείμενο.

Ακόμα, δεν εφαρμόζεται η διάταξη του άρθρου 1 παρ. 8 του ΑΝ 1587/1950 σε περίπτωση που μεταξύ του εξ επαχθούς αιτίας τίτλου και της δηλώσεως του ακινήτου που μεταβιβάζεται συντρέχει ουσιώδης διαφορά, καθ' όσον η προσθήκη πυλωτής και η διαφορά στα περιγραφικά στοιχεία, ήτοι η κατ' ορόφους ύπαρξη ανεξάρτητων κατοικιών καθώς και δώματος χωρίς τη σύσταση οριζοντίου ιδιοκτησίας, καθιστούν ουσιωδώς διάφορο το ακίνητο από αυτό του τίτλου κτήσεως.

Δεν οφείλεται φόρος, αν η επιπλέον έκταση δεν υπερβαίνει το 2% της έκτασης που αναγράφεται στον αρχικό τίτλο κτήσης και η αξία του ποσοστού αυτού δεν υπερβαίνει τα 1500 ευρώ¹⁴.

Η δε ρευστοποίηση επενδύσεως σε ακίνητο αποτελεί κίνηση κεφαλαίων. Στην περίπτωση που εταιρεία η οποία έχει την έδρα της σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ενώσεως, απέκτησε διά μεταβίβασης (εισφοράς), στα πλαίσια συγχώνευσης, από τη συγχωνευθείσα σε αυτήν άλλη εταιρεία ακίνητο κείμενο στην

¹⁴ ΓνωμΝΣΚ 487/2008 Συνήγορος τ.65/2008, σε.23.

Ελλάδα, δεν δικαιολογείται η διαφορετική φορολογική μεταχείρισή της, ως προς τον επίμαχο φόρο επί των συναλλαγών με βάση και μόνο τον τόπο της έδρας της. Τούτο δε δημιουργεί σε βάρος της ανεπίτρεπτο περιορισμό στην κίνηση κεφαλαίων, αφού καθιστά την ανωτέρω μεταβίβαση, η οποία εμπίπτει στον τομέα της κίνησης κεφαλαίων, επαχθέστερη και συνεπώς αποθαρρύνει την επένδυση κεφαλαίων σε ακίνητα στην Ελλάδα από εταιρεία με έδρα άλλο κράτος-μέλος χωρίς να συντρέχει επιτακτικός λόγος δημοσίου συμφέροντος που να δικαιολογεί την παροχή φορολογικού πλεονεκτήματος μόνο στις ημεδαπές εταιρείες.

Επίσης δεν αποκλείεται το δικαίωμα της φορολογικής Αρχής να εκδώσει επαναληπτικές πράξεις καταλογισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτων και προστίμου έπειτα από ακύρωση των αρχικών πράξεων κατόπιν αποφάσεως διοικητικού δικαστηρίου, όμως τελεί υπό την προϋπόθεση της εμπρόθεσμης έκδοσης των αρχικών αυτών πράξεων. Δεν δημιουργεί δεδικασμένο για το διοικητικό δικαστήριο που κρίνει επί της νομιμότητας της πράξης επιβολής ΦΜΑ σε βάρος ατομικής επιχείρησης, που εισφέρει ακίνητο κατά τη συγχώνευσή της με άλλη ατομική επιχείρηση για τη σύσταση νέας εταιρίας από απόφαση άλλου διοικητικού δικαστηρίου, που έκρινε μη νόμιμη την επιβολή ΦΜΑ σε βάρος της εταιρίας που προέκυψε από τη συγχώνευση των ατομικών επιχειρήσεων, διότι δεν υπάρχει ταυτότητα διαδίκων.

Ειδικότερα, κατά τις διατάξεις του άρθρου 67 και του Κωδικοποιητικού του ΚΝ 2190/1920, ΠΔ 409/1986, με τη μετατροπή ΕΠΕ σε ΑΕ δεν επέρχεται κατάλυση του νομικού προσώπου της πρώτης και ίδρυση νέου, αυτού της ΑΕ, αλλά μεταβάλλεται απλώς ο νομικός τύπος της υφιστάμενης εταιρίας σε ανώνυμη. Συνεπώς στην περίπτωση αυτή η εισφορά ακινήτων περιουσιακών στοιχείων της ΕΠΕ προς τη υπό σύσταση ΑΕ δε συνιστά την κατά την παρ. 1 του άρθρου 1 του ΑΝ 1587/1950 μεταβίβαση, που υποβάλλεται στον από τον νόμο αυτό προβλεπόμενο φόρο.

Περαιτέρω, από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 66 του 2190/1920 και 51 του Ν 3190/1955 συνάγεται ότι, με τη μετατροπή ανώνυμης εταιρίας σε εταιρία περιορισμένης ευθύνης, δεν επέρχεται κατάλυση του νομικού προσώπου της πρώτης και ίδρυση νέου, της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης, αλλά μεταβάλλεται απλώς ο νομικός τύπος της υφιστάμενης εταιρίας σε εταιρεία περιορισμένης ευθύνης. Συνεπώς, στην περίπτωση αυτή, η εισφορά ακινήτων περιουσιακών στοιχείων της ανώνυμης εταιρίας στη συνιστώμενη εταιρία περιορισμένης ευθύνης δεν συνιστά την κατά την παρ. 1 του άρθρου 1 του ΑΝ 1587/50 «μεταβίβαση», την υποχρεωτικώς

υποβαλλόμενη στον φόρο που προβλέπεται από το νόμο αυτό (πρβλ. ΣτΕ 3022/1997, 1776/1988, 341/1987, 4221/1986). Ως εκ τούτου, στην περίπτωση τέτοιας εισφοράς δεν έχουν εφαρμογή για το φόρο μεταβίβασης ακινήτων, οι επιμέρους διατάξεις του ΝΔ 1297/1972 και του Ν 2166/1993, που παρέχουν φορολογικές απαλλαγές, κάτω από ορισμένες προϋποθέσεις, αντίστοιχα, επί μετατροπής ή συγχώνευσης ορισμένων τύπων επιχειρήσεων σε ΑΕ ή ΕΠΕ, ή μετασχηματισμού, απορροφήσεως αυτών κ.λπ., οι οποίες συνεπώς, δεν απαιτείται να συντρέχουν για την ως άνω ειδική περίπτωση μετατροπής ανώνυμης εταιρείας σε εταιρεία περιορισμένης ευθύνης ή ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας.

2.3.5. Άρση απαλλαγής από την καταβολή ΦΜΑ

Σε περίπτωση που με πράξη εν ζωή μεταβιβασθεί το ακίνητο ή συσταθεί σε αυτό οποιοδήποτε εμπράγματο δικαίωμα, πλην υποθήκης, πριν από την παρέλευση της πενταετίας, αυτός που μεταβιβάζει ή συνιστά εμπράγματο δικαίωμα υποχρεούται, προ της μεταβίβασης ή της σύστασης του εμπράγματος δικαίωματος, να υποβάλει δήλωση και να καταβάλει εφάπαξ το ΦΜΑ που αναλογεί στην αξία του μεταβιβαζόμενου ακινήτου. Ως αξία του ακινήτου λαμβάνεται υπ' όψη η αξία που έχει το ακίνητο κατά το χρόνο της νέας μεταβίβασης ή τη σύστασης του εμπράγματος δικαίωματος ή το δηλωθέν τίμημα της μεταβίβασης, εφόσον αυτό είναι μεγαλύτερο της αντικειμενικής αξίας. Ο φόρος υπολογίζεται με βάση τους συντελεστές που ίσχυαν κατά το χρόνο χορήγησης της απαλλαγής, εκτός εάν ο φόρος που αναλογεί στην αξία του ακινήτου του χρόνου απαλλαγής είναι μεγαλύτερος, οπότε καταβάλλεται ο μεγαλύτερος αυτός φόρος. Με τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 1 περ. α' του ΑΝ 1521/1950 περί φόρου μεταβίβασης ακινήτων, ορίζεται ότι σε περίπτωση λύσης ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας ή ΕΠΕ και αυτούσιας μεταβίβασης ακινήτου στα μέλη της κατά λόγον ανάλογο με την εταιρική του μερίδα, ο οφειλόμενος Φόρος Μεταβίβασης Ακινήτων μειώνεται στο 1/4 του ακεραίου¹⁵.

Σημειώνεται ότι στην περίπτωση χορήγησης απαλλαγής και στους δύο συζύγους κατά την αγορά ακινήτου εξ αδιαίρετου, κατά τη μεταβίβαση του ποσοστού του ενός συζύγου σε τρίτον εντός της τελευταίας πενταετίας καταβάλλεται ο φόρος που αναλογεί στο ποσοστό αυτό.

¹⁵ ΓνωμΝΣΚ 514/2003 ΔΕΕ 2011, σε/ 489.

Αν ο αγοραστής δεν εγκατασταθεί στην Ελλάδα εντός προθεσμίας δύο ετών από την αγορά, υποχρεούται να υποβάλει δήλωση το αργότερο εντός προθεσμίας έξι μηνών από τη συμπλήρωση της διετίας και να καταβάλει τον αναλογούντα φόρο. Για τον υπολογισμό δε του φόρου λαμβάνεται υπ' όψη η αξία του ακινήτου κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης

2.3.6. Επιστροφή του ΦΜΑ

Κατά την έννοια της διάταξης του άρθρου 16 παρ. 4 του Ν 1587/1950, η οποία προβλέπει την υπό τους όρους που αναφέρονται σε αυτή, απαλλαγή της ακύρωσης οριστικού συμβολαίου μεταβίβασης και την επιστροφή του μισού του για την κατάρτιση του ακυρωμένου συμβολαίου καταβληθέντος φόρου, συνάγεται ότι, εάν εντός τεσσάρων ετών από την κατάρτιση του οριστικού συμβολαίου μεταβίβασης ακινήτου, αναγνωρισθεί η ακυρότητα της σύμβασης ή ακυρωθεί αυτή δικαστικώς ή κατ' άλλη νόμιμη διαδικασία, όπως είναι και η διά συμβολαιογραφικού εγγράφου σύναψη σύμβασης μεταξύ των αρχικώς συμβληθέντων περί αναγνώρισης της ακυρότητας ή ακύρωσης των συμβάσεων, το Δημόσιο υποχρεούται να επιστρέψει το μισό του διά την κατάρτισιν του ακυρουμένου συμβολαίου καταβληθέντος φόρου. Περαιτέρω, το δικαίωμα για επιστροφή του μισού του καταβληθέντος φόρου παραγράφεται εφόσον το αίτημα αυτό δεν υποβληθεί στη φορολογική αρχή εντός 120 ημερών από την ακύρωση του συμβολαίου. Εφόσον η ακύρωση του συμβολαίου γίνει με πράξη ακύρωσης, ως ημέρα έναρξης της προθεσμίας των 120 ημερών λαμβάνεται η ημέρα υπογραφής του συμβολαίου (πράξης) ακύρωσης του αρχικού συμβολαίου μεταβίβασης.

Σε περίπτωση διόρθωσης συμβολαίου με το οποίο έχει μεταβιβασθεί με αντάλλαγμα εμπράγματο δικαίωμα σε ακίνητο, οφείλεται φόρος μεταβίβασης ακινήτου μόνο στις περιπτώσεις εκείνες όπου η διόρθωση αναφέρεται σε κάποιο από τα ακόλουθα στοιχεία του αρχικού συμβολαίου (άρθρο 1 παρ. 6 του Ν 1587/1950): α) στο όνομα του αγοραστή, β) στο όνομα του πωλητή, γ) στο συμφωνηθέν τίμημα, δ) στην έκταση του μεταβιβασθέντος ακινήτου, ε) στη θέση του ακινήτου και στ) στην περιγραφή του ακινήτου, τόσο ως προς τα όρια και την περιγραφή του εδάφους όσο και ως προς τα περιγραφικά στοιχεία αυτού. Σύμφωνα με το άρθρο 38 παρ. 2 του Ν.1473/84, όπως αντικαταστάθηκε, προβλέπεται η επιστροφή εντόκως φόρου που αχρεωστήτως έχει καταβληθεί, επιστροφή η οποία είναι συνέπεια της συνταγματικής αρχής (άρθρο 78) της νομιμότητας του φόρου.

Ειδικότερα, ως νομικό ελάττωμα που παρεμβλήθηκε περί τη μεταγραφή, κατά το πρώτο εδάφιο της διατάξεως της παρ. 7 του άρθρου 16 ΝΔ 1521/1950, λόγω του οποίου δεν μεταγράφηκε η πράξη μεταβίβασης, νοείται η μετά την κατάρτιση αυτής διαπίστωση της υπάρξεως νομικού ελαττώματος επί του ακινήτου, για την οποία απαιτείται βεβαίωση, σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της αυτής παραγράφου.

Η περίπτωση ακυρώσεως αναγκαστικού πλειστηριασμού ακινήτου, με την έννοια που έχει ο όρος «ακύρωση» στο άρθρο 16 παρ. 4 του ΝΔ 1521/1950, δεν διέπεται από την εν λόγω διάταξη, όπως αυτή ίσχυε πριν από το Ν 1828/1989, αλλά από τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα για τον αδικαιολόγητο πλουτισμό. Στην περίπτωση, δηλαδή αυτή, δεν περιορίζεται απλώς, όπως προβλέπεται στην πιο πάνω διάταξη του ΝΔ 1521/1950, η φορολογική υποχρέωση για τη μεταβίβαση που επιχειρήθηκε με τον «ακυρωθέντα» πλειστηριασμό, αλλά δεν υφίσταται τέτοια υποχρέωση, με συνέπεια ολόκληρος ο τυχόν καταβληθείς σχετικώς φόρος να είναι επιστρεπτέος ως αχρεωστήτως καταβληθείς.

2.4. ΦΜΑ δυνάμει του ΝΔ 1297/1972

Με τις διατάξεις του ΝΔ 1297/1972, με τις οποίες παρέχονται φορολογικά κίνητρα προς δημιουργία μεγάλων οικονομικών μονάδων με τη συγχώνευση ή μετατροπή επιχειρήσεων που ήδη λειτουργούν ή με την εισφορά κλάδων αυτών προς συγχώνευση, συνάγεται ότι προκειμένου να τύχει απαλλαγής από τον φόρο μεταβίβασης η μεταβίβαση των ακινήτων τα οποία εισφέρονται στην συγχωνεύουσα ή συνιστώμενη εταιρία, πρέπει τα ακίνητα αυτό να εχρησιμοποιούνται από την εισφέρουσα εταιρία για τις λειτουργικές της ανάγκες ως πάγια στοιχεία αυτής¹⁶.

2.5. Φόρος Διανομής

Κατά την αυτούσια διανομή ακινήτων μεταξύ των συγκυρίων τους οφείλεται καταρχάς ΦΜΑ, αν συντρέχουν οι ακόλουθες απαραίτητες προϋποθέσεις: α) η διανομή να είναι αυτούσια, δηλαδή ο καθένας από τους συγκυρίους να παίρνει είτε ένα διαιρετό μέρος των ακινήτων που διανέμονται είτε ποσοστό εξ αδιαιρέτου αυτών και β) η αξία της μερίδας που παίρνει από τη διανομή κάθε συγκύριος δηλ. η φυσική του μερίδα, να είναι ίση με την αξία της ιδανικής του μερίδας, δηλ. με την αξία που είχε η εξ αδιαιρέτου συμμετοχή του.

¹⁶ ΣτΕ 1531/2009 ΔΕΕ 2010, σελ.236.

Ο ΦΜΑ μειωμένος στο 1/4 επιβάλλεται στο σύνολο περιουσίας που διανέμεται και σε περίπτωση άνισης διανομής, η επί πλέον αξία θεωρείται ότι αποκτάται με ξεχωριστή μεταβίβαση και φορολογείται με ακέραιο συντελεστή ΦΜΑ, αν καταβληθεί αντάλλαγμα, διαφορετικά οφείλεται φόρος δωρεάς.

Σε περίπτωση άνισης διανομής η διαφορά της φυσικής από την ιδανική μερίδα υποβάλλεται τόσο σε φόρο διανομής όσο και κατά περίπτωση σε φόρο δωρεάς ή ΦΜΑ με ακέραιο συντελεστή.

Σύμφωνα με το Ν 1587/1950 (άρθρο 4 παρ. 1 Α, όπως ερμηνεύθηκε αυθεντικά με την αυτοτελή διάταξη του άρθρου 2 παρ. 5 του Ν 3104/1954), σε φόρο μεταβίβασης λόγω διανομής υπόκειντο αρχικά μόνο τα ατομικώς εξερχόμενα της κοινωνίας μερίδια, ενώ εάν με τη διανομή εδημιουργούντο πλείονες μερικότερες κοινωνίες δεν οφείλετο φόρος μεταβίβασης για τα απαρτίζοντα τις κοινωνίες αυτές μερίδια. Στη συνέχεια, με τη διάταξη του άρθρου 9 παρ. 1 του Ν 1326/1983 και χωρίς οποιαδήποτε αναφορά στην προαναφερθείσα διάταξη του άρθρου 2 παρ. 5 του Ν 3104/1954 προστέθηκε εδάφιο στο τέλος της δεύτερης περιόδου της περ. Α της παρ. 1 του άρθρου 4 του ως άνω νόμου, σύμφωνα με την οποία εφ' εξής από 4.2.1985 στην περίπτωση κατά την οποία με την διανομή δημιουργούνται περισσότερες της μιας μερικότερες κοινωνίες οφείλετο φόρος διανομής και για τα μερίδια που απαρτίζουν τις μερικότερες αυτές κοινωνίες. Η διατύπωση της ως άνω διάταξης, δημιούργησε αμφιβολίες για το αν σε φορολογία υπήγετο κάθε περίπτωση δημιουργίας μερικότερων κοινωνιών ή μόνο η περίπτωση της δημιουργίας περισσότερων από μιας, δηλαδή δύο, τριών κλπ. Τις δημιουργηθείσες ως άνω αμφιβολίες διέλυσε κατά τρόπο κατηγορηματικό λόγω της σαφούς και αδιαστίκτου διατυπώσεώς της η επακολουθούσα διάταξη του άρθρου 15 παρ. 2 του Ν 1473/1984, σύμφωνα με την οποία από την ισχύ του Νόμου αυτού υπόκειται σε φόρο μεταβίβασης λόγω διανομής όχι μόνο ο κοινωνός ο οποίος λαμβάνει αυτούσια την μερίδα του και εξέρχεται της κοινωνίας αλλά και οι λοιποί κοινωνοί σε κάθε περίπτωση. Συνεπώς, από την έναρξη ισχύος της ως άνω διάταξης, δηλ. από 7.9.1984 οι κοινωνοί που απαρτίζουν τις μερικότερες κοινωνίες που δημιουργήθηκαν λόγω της αμοιβαίας μεταβίβασης ιδανικών μεριδίων από τον ένα κοινωνό προς τον άλλο υπόκεινται σε φόρο μεταβίβασης με μειωμένο συντελεστή κατά το 1/4.

Επί σύστασης οριζοντίου ιδιοκτησίας μεταξύ των εξ αδιαιρέτου συνιδιοκτητών οικοπέδου, επί του οποίου είχε ανεγερθεί πολυκατοικία, ούτως ώστε ο κάθε ένας συνιδιοκτήτης να λαμβάνει, αντί της εξ αδιαιρέτου συγκυριότητάς του επί

όλων των διαμερισμάτων της πολυκατοικίας, την αποκλειστική κυριότητα ορισμένων διαμερισμάτων ή ορόφων της ίδιας πολυκατοικίας, συντρέχει περίπτωση διανομής ακινήτων και συγκεκριμένα των διαμερισμάτων ή των ορόφων που εξέρχονται της συγκυριότητας, η δε διανομή αυτή υπόκειται σε φόρο μεταβίβασης. Όταν οι συνιδιοκτήτες αναθέτουν σε κατ' επάγγελμα εργολάβο την κατασκευή της πολυκατοικίας έναντι αντιπαροχής και μεταβιβάζονται στον τελευταίο, ως εργολαβικό αντάλλαγμα, ποσοστά εξ αδιαιρέτου του ενιαίου οικοπέδου των συνιδιοκτητών, δεν επιβάλλεται φόρος διανομής στα κτίσματα που, έναντι αντιπαροχής, περιέρχονται στους συνιδιοκτήτες, εφόσον αυτά είναι υποχρεωμένος να τα κατασκευάσει και να τα παραδώσει αποπερατωμένα ο εργολάβος βάσει του σχετικού εργολαβικού συμβολαίου. Όταν στο οικόπεδο περιλαμβάνεται προϋπάρχον κτίσμα, το οποίο προορίζεται να αποτελέσει μέρος των κτισμάτων που τελικά θα περιέλθουν στους συνιδιοκτήτες έναντι αντιπαροχής, οφείλεται φόρος διανομής για την αξία του προϋπάρχοντος κτίσματος, αφού στην περίπτωση αυτή στη σχετική σύμβαση εμπεριέχεται και σύμβαση διανομής του κτίσματος αυτού.

Η φορολόγηση των ακινήτων ανάλογα με τις συναλλαγές που σχετίζονται με αυτά αποτελούν βασικές πηγές εσόδων για το κράτος. Ο πρόβλεψη του φόρου μεταβίβασης ακινήτου, όταν η πραγματική οικονομία λειτουργεί ομαλώς σημαίνει πραγματική ανάπτυξη για έναν τόπο μα και κύρια μη προϋπολογισμένα στο εθνικό προϋπολογισμό έσοδα για το Κράτος. Από την άλλη πλευρά η φορολογία των εισοδημάτων από ακίνητα εν γένει αποτελεί ταυτοχρόνως πάγιο προβλέψιμο έσοδο υπολογίσιμο πάντοτε για τη Διοίκηση. Οι απαλλαγές από φόρους, παρόλο που ονομαστικώς υφίστανται, επί του πρακτέου, λόγω των προϋποθέσεων που πρέπει να πληρούνται προκειμένου να τις απολαύσει ο πολίτης, στην πραγματικότητα αποτελούν κενό γράμμα για τους περισσότερους.

Κεφάλαιο 3^ο

Φορολόγηση ακινήτων

Βασική προϋπόθεση της φορολόγησης επί των ακινήτων είναι πρωτίστως ο προσδιορισμός της αξίας τους. Το σύστημα το οποίο ακολουθείται κυρίως είναι αυτό του αντικειμενικού προσδιορισμού. Στον καθορισμό της φορολογητέας αξίας ρόλο σημαντικό διαδραματίζουν η τιμή ζώνης, ο συντελεστής εμπορικότητας, ο συντελεστής οικοπέδου, ο συντελεστής ορόφου, καθώς και η εν γένει θέση του ακινήτου.

Στο τέλος του παρόντος κεφαλαίου ασχολούμαστε με τους νόμους 3843/2010, 4014/2011 και 4178/2013, με τους οποίους το Υπουργείο Οικονομικών ανακάλυψε άλλη μία πηγή εσόδων από φορολόγηση ακινήτων, δια της τακτοποίησης - νομιμοποίησης αυθαιρέτων κατασκευών, των οποίων ταυτοχρόνως τους ιδιοκτήτες αντιμετωπίζει το Κράτος ως ποινικούς παραβάτες βάσει της διατάξεως του άρθρου 17 του Ν.1337/1983 περί αυθαιρέτων σε περίπτωση που δεν προβούν στην τακτοποίηση-νομιμοποίηση των προαναφερομένων κατασκευών.

Η επιλογή αναπτύξεως των ως άνω ειδικών περιπτώσεων στο παρόν κεφάλαιο έγινε για να τονισθεί η επαμφοτερίζουσα, παράταιρη και αυτοαναιρούμενη συμπεριφορά του Υπουργείου Οικονομικών, το οποίο ενώ αυτό θέτει τους κανόνες και τον τρόπο υπολογισμού των φόρων επί των ακινήτων, ορίζοντας τιμές ζώνης, συντελεστές κοκ, εντούτοις είναι το ίδιο που αυτοαναιρείται και προβαίνει σε αυθαίρετη θέσπιση φορολόγησης δια νομιμοποίησης των αποτελεσμάτων ενεργειών, που την ίδια στιγμή τις αντιμετωπίζει ως νομιμοποιήσιμες παρανομίες ανεξαρτήτως των πιο πάνω τιμών και συντελεστών που έχει προβλέψει επί νομίμως υφισταμένων ακινήτων.

3.1.1. Προσδιορισμός της αξίας των ακινήτων

Κατ' εφαρμογή του βασικού νομοθετήματος του Ν 1249/1982 με τίτλο: «Διαρρυθμίσεις στην άμεση και έμμεση φορολογία, μισθολογικά θέματα και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α" 43/5.4.1982) προβλέπεται σχετικώς στο άρθρο 41 ότι για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται με αντάλλαγμα ή αιτία θανάτου, δωρεάς ή προίκας, λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης, που είναι καθορισμένες από πριν κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ' είδος ακινήτου, όπως αστικό ακίνητο, μονοκατοικία, διαμέρισμα, κατάστημα, αγρόκτημα και άλλα.

Οι τιμές εκκίνησης αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων, όπως για τα διαμερίσματα η παλαιότητα, η θέση στο οικοδομικό τετράγωνο ή στον όροφο της πολυκατοικίας, για τα καταστήματα η εμπορικότητα δρόμου, το πατάρι, το υπόγειο, για τα αγροκτήματα η καλλιεργητική αξία, η τουριστική ή παραθεριστική σημασία και άλλα¹⁷.

Οι τιμές εκκίνησης και οι συντελεστές αυξομείωσής τους καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών, μετά από εισήγηση Επιτροπών που θα αποτελούνται από οικονομικούς υπαλλήλους, μηχανικούς του Υπουργείου Δημοσίων Έργων, εκπροσώπους της Τοπικής Αυτοδιοίκησης, εκπροσώπους του Τεχνικού Επιμελητηρίου Ελλάδας και άλλα πρόσωπα που διαθέτουν ειδικές γνώσεις ή ιδιάζουσα εμπειρία και θα συγκροτούνται με κοινές αποφάσεις (ΚΥΑ) των Υπουργών Προεδρίας, Κυβερνήσεως και Οικονομικών.

Οι κατά το προηγούμενο εδάφιο τιμές αναπροσαρμόζονται το βραδύτερο, ανά διετία, με τις κατά την παράγραφο 2 του ως άνω νομοθετήματος αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών.

Με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών καθορίζονται:

α) η καταχώριση των τιμών εκκίνησης και των συντελεστών αυξομείωσης τους σε πίνακες και η συσχέτισή τους με διαγράμματα που καταρτίζονται με βάση χάρτες,

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

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

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

Κάθε άλλη διάταξη, η οποία ρυθμίζει διαφορετικά τη φορολογητέα αξία των ακινήτων που μεταβιβάζονται με αντάλλαγμα η αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προικός (τότε) και τον τρόπο προσδιορισμού της, εξακολουθεί να

¹⁷ το δεύτερο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 41 αντικατεστάθη από το άρθρο 14 παρ. 1 του Ν 1473/1984 (ΦΕΚ Α'127/7..9.1984), έναρξη ισχύος από τη δημοσίευση του νόμου στην ΕτΚ, σύμφωνα με το άρθρο 48 περ. ι' αυτού.

εφαρμόζεται και μετά την έναρξη ισχύος των προεδρικών διαταγμάτων της προηγούμενης παραγράφου μόνο στις περιπτώσεις που ο φορολογούμενος αμφισβητήσει τις προκαθορισμένες τιμές με προσφυγή του ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων.

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

Στα μέλη των επιτροπών της παραγράφου 1 του άρθρου 41 που δεν είναι δημόσιοι ή δημοτικοί υπάλληλοι καταβάλλεται αποζημίωση η οποία καθορίζεται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών.

Σε περίπτωση μεταβίβασης ακινήτων με αντάλλαγμα ή αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής ο φορολογούμενος αναγράφει στην οικεία φορολογική δήλωση την οριζόμενη αξία τους, με βάση την οποία βεβαιώνεται ο φόρος που του αναλογεί εν προκειμένω.

Αν ο υπόχρεος σε φόρο θεωρεί την προκαθορισμένη αξία μεγαλύτερη από την αγοραία έχει δικαίωμα μέσα σε προθεσμία είκοσι (20) ημερών από την υποβολή της δήλωσής του, να ασκήσει προσφυγή και να ζητήσει τον προσδιορισμό της αξίας, από το αρμόδιο Διοικητικό Πρωτοδικείο.

Σε περίπτωση ασκήσεως προσφυγής, ο Οικονομικός Έφορος διενεργεί έλεγχο για τον προσδιορισμό της αγοραίας - πραγματικής αξίας του ακινήτου και συντάσσει τη σχετική έκθεση, αντίγραφο της οποίας κοινοποιεί επί ποινή απαραδέκτου στο φορολογούμενο διάδικο εντός προθεσμίας είκοσι (20) τουλάχιστον ημερών πριν από τη δικάσιμο.

Η σχετική έκθεση επισυνάπτεται στην έκθεση του άρθρου 82 του τότε Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας και ήδη νυν Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Ν.2717/1999 όπως ισχύει έως σήμερα), στην οποία περιλαμβάνεται και αίτημα προς το Διοικητικό Δικαστήριο για προσδιορισμό ακριβή της αγοραίας αξίας του ακινήτου.

Από τη στιγμή που το διοικητικό δικαστήριο προσδιορίσει την αξία του ακινήτου μεγαλύτερη από την προκαθορισμένη, επιβάλλεται εκτός από τον κύριο φόρο την πληρωμή του οποίου θα διέφευγε ο υπόχρεος και πρόσθετος φόρος, ίσος με ποσοστό εξήντα τα εκατό (60%) της διαφοράς του φόρου.

Σε περίπτωση που δεν αμφισβητηθεί η προκαθορισμένη αξία, ο Οικονομικός Έφορος ελέγχει την ακρίβεια των δηλώσεων μόνο όσον αφορά τα προσδιοριστικά στοιχεία των ακινήτων σύμφωνα με τα οποία διαμορφώνεται η αξία τους. Αν διαπιστωθεί ανακρίβεια των στοιχείων τούτων εκδίδεται πράξη με την οποία καταλογίζεται ο φόρος, την πληρωμή του οποίου θα διέφευγε ο υπόχρεος με την ανακρίβεια, καθώς και πρόσθετος φόρος ίσος με ποσοστό εκατό επί τοις εκατό (100%) της διαφοράς του φόρου.

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

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

3.1.2. Προσδιορισμός της αξίας κτισμάτων και γης

Κατ' αρθ. 41α του Ν.1249/1982 η φορολογητέα αξία των μεταβιβαζόμενων με επαχθή αιτία ή αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής ακινήτων, που βρίσκονται σε περιοχές στις οποίες δεν έχει εφαρμοστεί το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας τους, είτε αυτές είναι εντός είτε εκτός σχεδίου πόλης, υπολογίζεται χωριστά για τα επί του οικοπέδου ή γηπέδου τυχόν υφιστάμενα κτίσματα και χωριστά για το οικόπεδο ή το γήπεδο, ως εξής:

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

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

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

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

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται:

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

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

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

Κατά τη μεταβίβαση ακινήτων με επαχθή αιτία, αιτία θανάτου ή χαριστική σε περιοχές που χωρεί το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, η φορολογητέα αξία προσδιορίζεται από την αξία των κτισμάτων και του οικοπέδου, όπως αυτές καθορίζονται κατά το χρόνο της μεταβίβασης από τις περί αντικειμενικού προσδιορισμού διατάξεις του άρθρου 41α του Ν 1249/1982.

Οι δηλώσεις φόρου μεταβίβασης ακινήτων υποβάλλονται με τα οικεία φύλλα υπολογισμού της αξίας των κτισμάτων από τους υπόχρεους σε δήλωση σύμφωνα με τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου του παρόντος

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

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

Αν ο υπόχρεος αποδεχθεί την προσδιορισθείσα από τον αρμόδιο προϊστάμενο ΔΟΥ αγοραία αξία του οικοπέδου και αμφισβητήσει την αντικειμενική αξία των κτισμάτων, δύναται εντός προθεσμίας εξήντα (60) ημερών να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού Πρωτοδικείου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν 2717/1999.

Αν ο υπόχρεος δεν αμφισβητήσει την αντικειμενική αξία των κτισμάτων και αμφισβητήσει την προσδιορισθείσα από τον αρμόδιο προϊστάμενο ΔΟΥ αγοραία αξία του οικοπέδου ακολουθείται η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του ΑΝ 1521/1950. Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής δεν εφαρμόζονται στην φορολογία κληρονομιών.

Αν ο υπόχρεος δεν αποδεχθεί την αξία του ακινήτου, όπως προκύπτει με την εφαρμογή του άρθρου 41α του Ν 1249/1982, δύναται εντός προθεσμίας εξήντα (60) ημερών από την κοινοποίηση του φύλλου ελέγχου ή της πράξης, που αφορά την αγοραία αξία του οικοπέδου να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου για τη φορολογητέα αξία του κτίσματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν 2717/1999 και για την αγοραία αξία του οικοπέδου, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΑΝ 1521/1950 και του Ν 2961/2001.

Τα ως άνω βέβαια δεν εφαρμόζονται σε μεταβιβάσεις ακινήτων με εκούσιο ή αναγκαστικό πλειστηριασμό.

3.1.3. Ισχύον πλαίσιο προσδιορισμού αξίας ακινήτων

Το ισχύον πλαίσιο προσδιορισμού αξίας ακινήτων με αντικειμενικό τρόπο αποτελείται από τα επιμέρους συστήματα ανάλογα με την περιοχή που βρίσκεται το ακίνητο και με το είδος του ακινήτου.

Με το σύστημα προσδιορισμού αξίας ακινήτου εντός του αντικειμενικού συστήματος υπολογίζεται η αξία των ακινήτων (είτε κτισμάτων, είτε οικοπέδων) που βρίσκονται εντός σχεδίου πόλης ή εντός οικισμού και τα οποία ακίνητα βρίσκονται σε περιοχές που έχουν ενταχθεί στο αντικειμενικό σύστημα. Ο υπολογισμός της αξίας των ακινήτων αυτών γίνεται με χρήση των εντύπων E1, E2, E3, E4, E5 ανάλογα με το είδος των ακινήτων.

Με το σύστημα προσδιορισμού αξίας κτισμάτων με αντικειμενικά κριτήρια υπολογίζεται η αξία κτισμάτων που βρίσκονται σε περιοχές είτε εντός σχεδίου ή οικισμού, οι οποίες όμως δεν έχουν ενταχθεί στο αντικειμενικό σύστημα, είτε σε περιοχές που βρίσκονται σε εκτός σχεδίου περιοχές ή εκτός οικισμού.

Με το σύστημα αυτό υπολογίζεται και η αντικειμενική αξία ειδικών κτιρίων, είτε αυτά βρίσκονται εντός σχεδίου πόλης, είτε βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλης που όμως η περιοχή δεν έχει ακόμη ενταχθεί στο σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού.

Εν τέλει με το σύστημα προσδιορισμού αντικειμενικής αξίας γης υπολογίζεται η αξία των αγροτεμαχίων που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμού και δεν έχουν ειδικούς όρους δόμησης..

Στο σημείο αυτό δέον όπως επισημανθεί ότι η αξία των οικοπέδων που βρίσκονται εντός σχεδίου πόλης ή οικισμού αλλά όχι εντός αντικειμενικού συστήματος προκύπτει από συγκριτικά στοιχεία που χορηγούν οι αρμόδιες Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες της κάθε περιοχής.

Τέλος με υπουργική απόφαση προσδιορίζεται η αντικειμενική αξία γης σε: α) περιοχές εντός σχεδίου πόλης και οικισμών αλλά εκτός αντικειμενικού συστήματος και β) εκτός σχεδίου πόλης και οικισμών αλλά με ειδικούς όρους δόμησης.

3.2. Σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού αξίας ακινήτων εντός σχεδίου- ορισμοί βασικοί

Με την υπ' αριθμόν ΑΥ ΙΟ67780/82/ΓΟΟ 13/1994 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών παρέχονται οδηγίες για τον τρόπο προσδιορισμού και υπολογισμού των αντικειμενικών αξιών ακινήτων που υπάγονται στις περιπτώσεις αυτές (βλ.

Φωτόπουλος Ι., Η συνταγματικότητα του αντικειμενικού συστήματος προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων, ΔΦΝ 2002, σελ. 1364 κ.ε.).

3.2.1. ΟΡΙΣΜΟΙ

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

Οι ζώνες διακρίνονται σε:

α) Κυκλικές ζώνες

Είναι οι ζώνες που περιλαμβάνουν ένα ή περισσότερα οικοδομικά τετράγωνα μιας πόλης ή ενός χωριού και απεικονίζονται στους χάρτες του Υπουργείου Οικονομικών περιμετρικά με συνεχή κόκκινη γραμμή, κατά μήκος των αξόνων των δρόμων και συμβολίζονται με κεφαλαία γράμματα της αλφαβήτου.

β) Γραμμικές ζώνες (ΓΖ)

Γραμμικές είναι οι ζώνες που αναπτύσσονται κατά μήκος της μιας ή και των δύο πλευρών ενός δρόμου ή ενός τμήματος δρόμου, παράλληλα προς τον άξονα αυτού. Οι γραμμικές ζώνες είναι ενδεχόμενο να μην απεικονίζονται στους ισχύοντες χάρτες του Υπουργείου Οικονομικών. Όταν όμως αυτοί απεικονίζονται, η απεικόνιση αυτή γίνεται με συνεχή κόκκινη γραμμή στα άκρα της οποίας υπάρχουν βέλη που δηλώνουν την αρχή και το τέλος της και συμβολίζονται με κεφαλαία γράμματα της αλφαβήτου.

2.- Τιμή Ζώνης ή Τιμή Εκκίνησης (TZ). Είναι η ενιαία τιμή αφετηρίας, την οποία έχει κάθε ακίνητο, το οποίο βρίσκεται στη ζώνη αυτή. Η τιμή ζώνης (TZ), αναφέρεται στην συνολική αξία κτίσματος και οικοπέδου που αναλογεί σε ένα τετραγωνικό μέτρο (μ^2) επιφανείας, καινούργιας κατοικίας ή διαμερίσματος στον Α' όροφο της οικοδομής με πρόσοψη σε ένα μόνο δρόμο.

3.- Συντελεστής αξιοποίησης οικοπέδου (ΣΑΟ). Είναι ο συντελεστής που εκφράζει τη δυνατότητα οικοδομικής εκμετάλλευσης του οικοπέδου και συνήθως συμπίπτει με το συντελεστή δόμησης (ΣΔ) αυτού. Ο ΣΑΟ συμβολίζεται με λατινικούς αριθμούς και απεικονίζεται στους χάρτες του Υπουργείου Οικονομικών με συνεχή μπλε ή μαύρη γραμμή ή με χρώμα το οποίο περιορίζεται περιμετρικά με μαύρη συνεχή γραμμή.

4.- Συντελεστής εμπορικότητας (ΣΕ). Είναι ο συντελεστής (μεγαλύτερος ή ίσος πάντα με τη μονάδα) που εκφράζει την εμπορικότητα ενός δρόμου ή ενός τμήματος δρόμου μιας συγκεκριμένης ζώνης.

5.- Συντελεστής συμμετοχής οικοπέδου (ΣΣΟ) [Καταργήθηκε από την παρ. 1 της υπ' αριθμ.: 108281/382/ΓΟΟ13ΠΟΛ1238/25-29.9.1995 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ 5825)].

6.- Συντελεστής οικοπέδου (ΣΟ). Είναι ο συντελεστής ο προσδιοριστικός της αξίας του οικοπέδου, μικρότερος ή ίσος με τη μονάδα

7.- Συντελεστής εκμετάλλευσης ισογείου (Κ). Είναι ο συντελεστής που προσδιορίζει το μέγεθος εκμετάλλευσης του ισογείου ενός ακινήτου και συναρτάται με το συντελεστή αξιοποίησης του οικοπέδου (ΣΑΟ) και το συντελεστή εμπορικότητας (ΣΕ).

8.- Τιμή οικοπέδου (Τ.Ο.). Είναι η ανά τετραγωνικό μέτρο (τ.μ.) αξία οικοπέδου που έχει πρόσοψη σε ένα μόνο δρόμο, με Σ.Ε. = 1,0.

3.2.2. Εφαρμογή αντικειμενικού συστήματος

Το αντικειμενικό σύστημα εφαρμόζεται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας ακινήτων εφόσον τα ακίνητα βρίσκονται εντός σχεδίου πόλης και σε περιοχές που έχουν ενταχθεί στο αντικειμενικό σύστημα. Η φορολογητέα αξία των ακινήτων αναγράφεται στα συμβόλαια μεταβίβασης ακινήτων με επαχθή αιτία ή αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής. Η αξία της υπόλοιπης επιφάνειας του οικοπέδου, πέραν του αρτίου και μέχρι την εξάντληση του εμβαδού του, υπολογίζεται με τα συγκριτικά στοιχεία της περιοχής (Τότσης Χ., Η αντισυνταγματικότητα των αντικειμενικών κριτηρίων, ΛΟΓΙΣΤΗΣ 1996, σελ.995 κ.ε.).

3.2.3. Κατηγορίες ακινήτων για τον προσδιορισμό φορολογητέας αξίας

Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας, τα ακίνητα έχουν καταταγεί σε κατηγορίες. Η κατάταξη ενός ακινήτου σε ορισμένη κατηγορία αποδεικνύεται από: α) την οικοδομική άδεια ανέγερσής του, β) την πράξη σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας και γ) τον τίτλο κτήσεώς του.

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

Εάν στο κτίσμα έχουν γίνει ουσιώδεις και σταθερές επεμβάσεις και η χρήση του είναι διαφορετική από εκείνη που ορίζεται στην οικοδομική άδεια ή στην πράξη σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας ή στον τίτλο κτήσης του, τούτο εντάσσεται στην αντίστοιχη με τη νέα του μορφή κατηγορία ακινήτου και η αξία του υπολογίζεται με

το αντίστοιχο έντυπο. Τα στοιχεία που προσδιορίζουν την χρήση του ακινήτου μπορούν να διασταυρωθούν και από την δήλωση φόρου εισοδήματος του υπόχρεου (πωλητή, κληρονόμου ή δωρητή).

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 οικοδομική άδεια η χρήση αποδεικνύεται από τον τίτλο κτήσης, τη φορολογική δήλωση ή όποιο άλλο ήθελε έγκυρο αποδεικτικό στοιχείο για την τελευταία πριν τη διακοπή χρήση του κτιρίου.

Αν 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 φορολογικό έντυπο.

3.2.4. Ορισμός τιμής ζώνης (TZ), συντελεστής εμπορικότητας (ΣΕ), συντελεστής οικοπέδου (ΣΟ), συντελεστής αξιοποίησης οικοπέδου (ΣΑΟ)

Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων κάθε Δήμος ή Κοινότητα χωρίζεται σε επιμέρους ζώνες για τις οποίες ορίζεται τιμή ζώνης (TZ), συντελεστής εμπορικότητας (ΣΕ) των δρόμων των, συντελεστής οικοπέδου (ΣΟ) και συντελεστής αξιοποίησης οικοπέδου (ΣΑΟ). Τα στοιχεία αυτά αναγράφονται στους πίνακες τιμών, ενώ οι ζώνες και οι συντελεστές αξιοποίησης οικοπέδων απεικονίζονται και στις πινακίδες - χάρτες του Υπουργείου Οικονομικών. Οι δε πίνακες τιμών και οι πινακίδες - χάρτες αποτελούν αναπόσπαστο μέρος των αποφάσεων που ορίζουν την εφαρμογή του συστήματος σε κάθε περιοχή.

3.2.5. Εύρεση τιμής ζώνης

Αν το ακίνητο έχει πρόσοψη σε δρόμο ή σε δρόμους από τον άξονα των οποίων διέρχεται το όριο δύο ή περισσότερων κυκλικών ζωνών, ανεξάρτητα αν οι δρόμοι αυτοί αποτελούν όριο δήμων ή κοινοτήτων ή οικισμών, λαμβάνεται υπ' όψιν η μεγαλύτερη από τις τιμές των ζωνών. Αν έχει πρόσοψη σε γραμμική ζώνη, λαμβάνεται υπ' όψη η τιμή της γραμμικής αυτής ζώνης. Σε περίπτωση δε που έχει προσόψεις σε δύο γραμμικές ζώνες λαμβάνεται υπ' όψη η μεγαλύτερη από τις τιμές των ζωνών τούτων. Αν έχει προσόψεις σε γραμμική και κυκλική ζώνη λαμβάνεται η μεγαλύτερη τιμή.

Την τιμή της γραμμικής ζώνης λαμβάνουν μόνο τα ακίνητα που έχουν πρόσοψη, δηλαδή άνοιγμα, πόρτα, παράθυρο ή προθήκη στο δρόμο, στον οποίο αναπτύσσεται η γραμμική ζώνη.

Τα ακίνητα που έχουν πρόσοψη αποκλειστικά στον ακάλυπτο χώρο του οικοπέδου, σε αίθριο, σε στοά ή βρίσκονται σε υπόγειο χώρο χωρίς άνοιγμα στο δρόμο, δεν ανήκουν στη γραμμική ζώνη.

Ως προσόψεις ενός ακινήτου θεωρούνται οι πλευρές του που έχουν άνοιγμα (παράθυρο, πόρτα, ή προθήκη) σε δρόμο, στοά ή στον ακάλυπτο χώρο του οικοπέδου. Προκειμένου για οικόπεδο, ως προσόψεις θεωρούνται οι πλευρές του που συνορεύουν με κοινόχρηστους χώρους

3.2.6. Συντελεστής εμπορικότητας (ΣΕ)

Για τον προσδιορισμό του συντελεστή εμπορικότητας ισχύουν τα ακόλουθα:

α) Αν ο δρόμος περιλαμβάνεται στα «αναλυτικά στοιχεία δρόμων» των πινάκων τιμών, ως ΣΕ του δρόμου λαμβάνεται υπ' όψη αυτός που ορίζεται στους πίνακες.

β) Αν ο δρόμος δεν περιλαμβάνεται στα «αναλυτικά στοιχεία δρόμων» των πινάκων τιμών, ως ΣΕ του δρόμου λαμβάνεται υπ' όψη ο ΣΕ της ζώνης που ανήκει το οικόπεδο.

γ) Αν κατά μήκος του δρόμου αναπτύσσεται γραμμική ζώνη, ως ΣΕ του δρόμου λαμβάνεται ο ΣΕ της γραμμικής ζώνης.

δ) Αν από το δρόμο διέρχεται το όριο δύο κυκλικών ζωνών και για το δρόμο αυτό δεν αναγράφεται συντελεστής εμπορικότητας στα «Αναλυτικά στοιχεία δρόμων» των πινάκων τιμών, ως ΣΕ του δρόμου λαμβάνεται υπ' όψη ο ΣΕ της ζώνης που έχει τη μεγαλύτερη τιμή.

3.2.7. Συντελεστής ορόφου

Ως βάση μέτρησης των ορόφων ενός κτιρίου λαμβάνεται υπ' όψη το υπόγειο, έτσι όπως αυτό κατά νόμο ορίζεται. Μετά το υπόγειο ακολουθούν ισόγειο, α' όροφος, β' όροφος, και οι επόμενοι όροφοι.

3.2.8. Οικόπεδο με κλίση και πρόσοψη σε ένα δρόμο

Όταν ένα κτίριο βρίσκεται σε οικόπεδο με κλίση, του οποίου η πρόσοψη βλέπει σε ένα δρόμο, ο καθορισμός των ορόφων όλων των οριζόντιων ιδιοκτησιών

γίνεται με βάση την αφετηρία μέτρησης των ορόφων (υπόγειο) στο δρόμο αυτό. Κάτω από τη στάθμη του υπογείου όλοι οι χώροι που τυχόν δημιουργούνται θεωρούνται και αυτοί υπόγειοι.

Τα ως άνω δεν ισχύουν σε περίπτωση επαγγελματικής στέγης η οποία θεωρείται ισόγεια όταν έχει είσοδο και μια πρόσοψη στο ισόγειο, έστω και αν έχει και άλλη ή άλλες προσόψεις σε δρόμους που βρίσκονται σε διαφορετικά, λόγω κλίσεως του εδάφους, επίπεδα.

3.3. Ο νόμος 3843/2010 περί τακτοποίησης ημιυπαίθριων χώρων

Η αρχική θέση της διοίκησης με τις εγκυκλίους ΠΟΛ. 1126/2011 και ΠΟΛ. Ι021/2014 ήταν ότι οι τακτοποιούμενοι ημιυπαίθριοι χώροι, που είτε είχαν ήδη περιληφθεί στη δήλωση στοιχείων ακινήτων ως βοηθητικοί χώροι είτε είχε παραληφθεί η αναγραφή τους, δεν απαιτείται μόνο για το λόγο της τακτοποίησής τους να αναγραφούν ως κύριοι χώροι στη δήλωση στοιχείων ακινήτων.

Στις περιπτώσεις που υπάρχει υποχρέωση αναγραφής στη δήλωση στοιχείων ακινήτων (Ε9) ακινήτου που περιλαμβάνει τακτοποιούμενο ημιυπαίθριο χώρο, για άλλη αιτία (π.χ.. αγορά, μεταβολή του είδους εμπράγματος δικαιώματος, μεταβολή των ποσοστών ιδιοκτησίας ή συνιδιοκτησίας, διαχωρισμού επικαρπίας και ψιλής κυριότητας ή καταργήσεως της επικαρπίας κ.λπ.), τότε κατά την αναγραφή του ακινήτου συμπεριλαμβάνονται στους κύριους χώρους του ακινήτου και τα τετραγωνικά μέτρα του ημιυπαίθριου χώρου.

Δηλαδή, σε περίπτωση μεταβίβασης για οποιαδήποτε αιτία, του ακινήτου που περιλαμβάνει τακτοποιούμενο ημιυπαίθριο χώρο, η απεικόνιση των ημιυπαίθριων χώρων στους κύριους χώρους θα περιληφθεί στη δήλωση του καινούργιου ιδιοκτήτη, ενώ σε περίπτωση διαχωρισμού επικαρπίας από ψιλή κυριότητα, θα περιληφθεί στη δήλωση τόσο του επικαρπωτή όσο και του ψιλού κυρίου. Σημειώνεται ωστόσο ότι ως χρόνος τακτοποίησης θεωρείται ο χρόνος τοποθέτησης από την πολεοδομία της σφραγίδας για τη βεβαίωση της πληρότητας του φακέλου στο αντίγραφο της υποβληθείσας αιτήσεως τακτοποίησης ημιυπαίθριου χώρου (ΠΟΛ.1126/2011 και ΠΟΛ.Ι021/2014).

Εντούτοις με ανακοίνωση του Γραφείου Τύπου του Υπουργείου Οικονομικών κατά το χρόνο έναρξης υποβολής των δηλώσεων, η θέση αυτή άλλαξε και έγινε γνωστό ότι: *«Λόγω της κατάργησης του ΦΑΠ και της θέσπισης του ΕΝΦΙΑ, για να*

αποφευχθεί η πιθανότητα εσφαλμένου υπολογισμού του φόρου αυτού, υποχρέωση υποβολής δήλωσης στοιχείων ακινήτων έχουν και:

α.- Τα νομικά πρόσωπα, εφόσον τα ακίνητά τους εντάσσονται σε κάποια κατηγορία απαλλαγών. Η ίδια υποχρέωση υφίσταται και για τα φυσικά πρόσωπα, εφόσον έχουν ακίνητα τα οποία απαλλάσσονται του φόρου ή προβλέπεται μείωση αυτού. Με τις δηλώσεις αυτές θα χρεωθεί μειωμένος ΕΝΦΙΑ και δεν θα ταλαιπωρηθούν οι φορολογούμενοι με τροποποιήσεις.

β.- Όσοι έχουν ακίνητα που έχουν τακτοποιηθεί ή νομιμοποιηθεί ή ημιπαιθρίους χώρους, μόνο στις περιπτώσεις που δεν έχουν αναγραφεί σε προηγούμενες δηλώσεις Ε9. Έτσι καλύπτουμε τις περιπτώσεις αυτές ώστε η εικόνα του Ε9 συμφωνεί με τις δηλώσεις των μηχανικών για την τακτοποίηση".

Σύμφωνα ως εκ τούτου με την ανακοίνωση αυτή, θα έπρεπε να υποβάλλουν δήλωση Ε9 και να δηλώσουν τους τακτοποιούμενους ημιπαιθρίους χώρους και οι φορολογούμενοι που είχαν υπαχθεί στις διατάξεις των τακτοποιήσεων του Ν 3843/2010, όπερ και εγένετο.

3.3.1. Μετατροπή βοηθητικών χώρων σε χώρους κύριας χρήσης κατά τον Ν 3843/2010

Και στην περίπτωση αυτή της μετατροπής των βοηθητικών χώρων σε χώρους κύριας χρήσεως η αρχική θέση ήταν πως οι τακτοποιούμενοι χώροι, λόγω μετατροπής τους σε χώρους κύριας χρήσης, οι οποίοι είχαν ήδη περιληφθεί στη δήλωση στοιχείων ακινήτων δεν απαιτείται μόνο για το λόγο της τακτοποίησης τους να τροποποιηθούν και να αναγραφούν στην πραγματική τους κατάσταση στη δήλωση στοιχείων ακινήτων.

Τακτοποιούμενοι χώροι ή προς τακτοποίηση που έχουν μετατραπεί σε χώρους κύριας χρήσης, οι οποίοι ουδέποτε είχαν αναγραφεί στη δήλωση στοιχείων ακινήτων, αναγράφονται στη δήλωση στοιχείων ακινήτων του οικείου έτους, μετά την τακτοποίησή τους.

Στις δε περιπτώσεις που υπάρχει υποχρέωση αναγραφής στη δήλωση στοιχείων ακινήτων του χώρου που τακτοποιήθηκε λόγω μετατροπής του σε χώρο κύριας χρήσης, για άλλη αιτία όπως. αγορά, μεταβολή του είδους του εμπράγματος δικαιώματος, μεταβολή των ποσοστών ιδιοκτησίας, διαχωρισμού επικαρπίας από ψιλή κυριότητα κ.λπ., τότε ο εν λόγω χώρος θα αναγραφεί στην πραγματική του κατάσταση (ΠΟΛ.1126/2011 και ΠΟΛ.1021/2014).

3.3.2. Η τακτοποίηση των αυθαιρέτων κτισμάτων κατά τους Ν. 4014/2011 και Ν. 4178/2013

Η θέση του Υπουργείου Οικονομικών είναι ότι τα κτίσματα των ακινήτων πρέπει να αναγράφονται στη δήλωση Ε9 σύμφωνα με την πραγματική τους κατάσταση (σχετ. η ΠΟΛ.1001/4.1.2005 και η ΠΟΛ.1047/10.3.2005 Υπ.Οικ.)

Στα πλαίσια αυτής της φιλοσοφίας καλεί τους φορολογούμενους να αναγράφουν τα κτίσματα που τακτοποιήθηκαν με το Ν 4014/2011 ή το Ν 4178/2013, στη δήλωση Ε9 από το επόμενο έτος της υποβολής δηλώσεως τακτοποίησης.

Συγκεκριμένα τα αυθαίρετα κτίσματα αναγράφονται στην πραγματική τους κατάσταση και χρήση και οι κλειστοί ημιυπαίθριοι χώροι προστίθενται στους κύριους χώρους του κτίσματος, από το επόμενο έτος εκείνου κατά το οποίο τακτοποιήθηκαν ή νομιμοποιήθηκαν. Ως ημερομηνία τακτοποίησης ή νομιμοποίησης θεωρείται η ημερομηνία υποβολής της αίτησης υπαγωγής τους στη ρύθμιση των διατάξεων αυτών.

Ο προσδιορισμός της αξίας των ακινήτων αποτελεί και την πεμπτούσια των σχετικών φορολογικών διατάξεων στο κυνήγι των δημοσιονομικών εσόδων. Ταυτοχρόνως ο νομοθέτης αναγνωρίζοντας στον Έλληνα ιστορικά το ιδιαίτερο δέσιμο με την περιουσία του και τη διάθεσή του να επιδίδεται σε "δημιουργικές" αυθαιρεσίες στα ακίνητά του, ουσιαστικά με τις διατάξεις περί τακτοποίησης του κλείνει το μάτι ωθώντας τον στην εθελούσια πληρωμή μίας καθ' όλα φορομπηχτικού τύπου νομιμοποίησης έκνομων κατά τα λοιπά ενεργειών του, θέτοντας σε δεύτερη μοίρα το περιβάλλον, προκειμένου να τονώσει τα δημόσια έσοδα εν καιρώ οικονομικής κρίσεως.

Κεφάλαιο 4^ο

Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων - ΕΝΦΙΑ

Από την 1^η Ιανουαρίου 2014 καταργήθηκε ο φόρος ακίνητης περιουσίας, ο επονομαζόμενος κατά συντομογραφία και ΦΑΠ, που ίσχυε κατά το παρελθόν, και αντικαταστάθηκε από ένα νέο φόρο, ο οποίος επιβάλλεται επί της ακινήτου περιουσίας που κατέχουν φυσικά και νομικά πρόσωπα, με την ονομασία Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝΦΙΑ).

Ο νέος αυτός φόρος εισάγει για πρώτη φορά μία νέα μέθοδο στη φορολόγηση της ακινήτου περιουσίας στην Ελλάδα, καταργώντας την αναλογικότητα και την προοδευτικότητα που διέκρινε τους προηγούμενους φόρους επί των ακινήτων. Κατά αυτό τον τρόπο συνιστά μία σύνθεση των έκτακτων φόρων (ΕΕΤΗΔΕ, ΕΕΤΑ) που ίσχυσαν τα έτη 2012 και 2013 και του ΦΑΠ που καθιερώθηκε με το Ν 3842/2010.

Ο ΕΝΦΙΑ όπως ξεκίνησε την εφαρμογή του αποτελεί το άθροισμα δύο επιμέρους προσδιορισμών:

α) Του κύριου φόρου, ο οποίος υπολογίζεται επί κάθε ακινήτου διακεκριμένα και

β) Του συμπληρωματικού φόρου, ο οποίος υπολογίζεται με αναλογικό συντελεστή επί του συνόλου της ακίνητης περιουσίας του φυσικού ή νομικού προσώπου εφόσον η αντικειμενική της αξία υπερβαίνει το ποσό των 300.000 ευρώ.

Βασικό στοιχείο στη διαδικασία προσδιορισμού του φόρου, αποτελεί η υποχρέωση υποβολής από τους υπόχρεους της δήλωσης στοιχείων ακινήτων, του ευρέως γνωστού και ως Ε9.

4.1. Η δήλωση στοιχείων ακινήτων -στοιχεία ΕΝΦΙΑ

Για τον προσδιορισμό του ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων ο οποίος καταλογίζεται με διοικητικό προσδιορισμό από τη φορολογική διοίκηση, δηλαδή χωρίς την υποβολή σχετικής δήλωσης, λαμβάνονται υπ' όψιν κατά την έναρξη εφαρμογής του:

α) για τα φυσικά πρόσωπα, οι δηλώσεις Ε9 των ετών 2005 έως και 2014 και

β) για τα νομικά πρόσωπα, οι δηλώσεις των ετών 2013 και 2014.

Στη δήλωση Ε9 του 2014 φερ' ειπείν, το οποίο ήταν το έτος πρώτης εφαρμογής του νέου φόρου απεικονίζονταν οι μεταβολές που συντελέστηκαν στην ακίνητη περιουσία του υπόχρεου κατά το έτος 2013 έτσι ώστε σε συνδυασμό με τις παλαιότερες δηλώσεις να συντίθεται για κάθε φορολογούμενο η περιουσιακή του

κατάσταση όπως ισχύει την 01η Ιανουαρίου εκάστου έτους κι εν προκειμένω του εναρκτήριου έτους 2014 (Μαστρογιάννη Φ., ΕΝΦΙΑ - Κώδικας Κοινοφελών Περιουσιών και Ε9, εκδ. Αρναούτη, 2014).

Οι μεταβολές που πραγματοποιούνται από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, πρέπει να γνωστοποιούνται στις φορολογικές αρχές άμεσα δοθέντος ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται για τη σύσταση, απόκτηση και κάθε άλλη μεταβολή να υποβάλλει δήλωση στοιχείων ακινήτων εντός τριάντα (30) ημερών από την ημέρα της συστάσεως, απόκτησης και κάθε άλλης μεταβολής στα δικαιώματά του επί των ακινήτων. Σύμφωνα δε με μεταβατική διάταξη που ενσωματώθηκε στον Ν. 4254/2014, κατά την πρώτη εφαρμογή του νέου μέτρου για τις μεταβολές της περιόδου από 1^η Ιανουαρίου 2014 έως 31 Μαΐου 2014 η δήλωση Ε9 ήταν να υποβληθεί μέχρι την 30^η Ιουνίου 2014. Για τις μεταβολές από την 1^η Ιουνίου 2014 και εντεύθεν ισχύει κανονικά η μηνιαία προθεσμία υποβολής

Όπως προαναφέρθηκε ο ενιαίος φόρος ιδιοκτησίας ακινήτων αποτελεί το άθροισμα δύο επιμέρους προσδιορισμών:

α) Του κύριου φόρου, ο οποίος υπολογίζεται επί κάθε ακινήτου διακεκριμένα και

β) Του συμπληρωματικού φόρου, ο οποίος υπολογίζεται με αναλογικό συντελεστή επί του συνόλου της ακίνητης περιουσίας του φυσικού προσώπου ή του νομικού προσώπου εφόσον η αντικειμενική της αξία υπερβαίνει το ποσό των 300.000 ευρώ.

Μετά την υποβολή του Ε9 συντίθεται και υποβάλλεται ηλεκτρονικά η περιουσιακή κατάσταση του φορολογουμένου και γίνεται η εκκαθάριση του φόρου.

Ο τρόπος τώρα υπολογισμού του φόρου είναι ο εξής κάτωθι:

Προκειμένου να καταστεί απολύτως κατανοητός ο τρόπος υπολογισμού του ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων, απαραίτητη προϋπόθεση αποτελεί η ανάγκη αποκρυσταλλώσεως των εννοιών και ποιό και τι είδους δικαίωμα, φυσικό πρόσωπο ή νομικό πρόσωπο ή πραγματική κατάσταση, μπορεί να καταστεί αντικείμενο και υποκείμενο του ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων.

4.2. Αντικείμενο και υποκείμενο του φόρου

Αντικείμενο του φόρου, δηλαδή τα εκκαθαρισμένα δικαιώματα επί ακινήτων που υπόκεινται στο φόρο είναι: τα εμπράγματα δικαιώματα της πλήρους κυριότητας, της ψιλής κυριότητας, της επικαρπίας, της οικίσεως, της συνοικήσεως και της

επιφάνειας επί του ακινήτου. Ο ενιαίος φόρος ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) επιβάλλεται και στα εμπράγματα ή ενοχικά δικαιώματα της αποκλειστικής χρήσης θέσης στάθμευσης, βοηθητικού χώρου και κολυμβητικής δεξαμενής, που βρίσκονται σε κοινόκτητο τμήμα του ακινήτου και αποτελούν παρακολούθημα των παραπάνω εμπραγμάτων δικαιωμάτων.

Όλος εξαιρετικώς επιβάλλεται και στο δικαίωμα της νομής ή οιονεί νομής, της κατοχής, καθώς και στη δέσμευση δικαιωμάτων επί του ακινήτου από ΟΤΑ δηλαδή για ακίνητο που δεσμεύει ο ΟΤΑ για οποιονδήποτε λόγο και για το χρονικό διάστημα κατά το οποίο εκκρεμεί η καταβολή σχετικής αποζημίωσης.

Υποκείμενο του φόρου είναι κάθε πρόσωπο, φυσικό ή νομικό και κάθε νομική οντότητα, που κατέχει κάποιο από τα παραπάνω δικαιώματα, ανάλογα με το δικαίωμα και το ποσοστό του κατά την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας.

Ειδικότερα ο νόμος προσδιορίζει ότι υποκείμενοι στον ενιαίο φόρο ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) είναι:

1.- Εκείνος που αποκτά δικαίωμα σε ακίνητο από οποιαδήποτε αιτία, από την ημερομηνία σύνταξης του οριστικού συμβολαίου κτήσης ή από την ημερομηνία τελεσιδικίας της δικαστικής απόφασης με την οποία αναγνωρίζεται δικαίωμα ή καταδικάζεται ο δικαιούχος σε δήλωση βουλήσεως.

2.- Ο υπερθεματιστής του πλειστηριασμού, από την ημερομηνία σύνταξης της κατακυρωτικής έκθεσης

3.- Ο κληρονόμος και ειδικότερα:

α) Ο εκ διαθήκης κληρονόμος, εφόσον έχει δημοσιευθεί διαθήκη μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου του προηγούμενου της φορολογίας έτους.

β) Ο εξ αδιαθέτου κληρονόμος, εφόσον δεν έχει δημοσιευθεί διαθήκη μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου του προηγούμενου της φορολογίας έτους.

4.- 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.

5.- Αυτός που αποκτά δικαίωμα με προσύμφωνο αγοράς, εφόσον σε αυτό προβλέπεται η κατάρτιση της εμπράγματης δικαιοπραξίας με αυτοσύμβαση, με ειδική εξαίρεση το εργολαβικό προσύμφωνο.

6.- Ο δικαιούχος ακινήτου από το Δημόσιο ή τον Οργανισμό Εργατικής Κατοικίας (ΟΕΚ) ή Οργανισμό Τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ) ή ΝΠΔΔ και για το

χρονικό διάστημα πριν από τη σύνταξη οριστικού παραχωρητηρίου, εφόσον έχει παραλάβει το ακίνητο.

7.- Ο κηδεμόνας για τα ακίνητα σχολάζουσας κληρονομίας.

8.- Ο εκτελεστής διαθήκης ή εκκαθαριστής κληρονομίας για τα κληρονομαία ακίνητα.

9.- Ο μεσεγγυούχος ακινήτου.

10.- Ο σύνδικος της πτώχευσης.

11.- Ο νομέας επιδικίου ακινήτου. Αν το επίδικο ακίνητο επιδικασθεί με τελεσίδικη απόφαση στον αντίδικο, ο ενιαίος φόρος ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) που καταβλήθηκε δεν επιστρέφεται.

12.- Ο εργολάβος, για ακίνητο το οποίο, αν και συμφωνήθηκε να μεταβιβασθεί δεν έχει μεταβιβαστεί από τον γηπεδούχο στον εργολάβο ή σε τρίτα πρόσωπα που αυτός θα είχε υποδείξει, εφόσον έχουν παρέλθει τέσσερα (4) έτη από την ημερομηνία θεώρησης από την ελληνική αστυνομία ή την καθ' ύλην αρμόδια πολεοδομία ή αντίστοιχη τεχνική υπηρεσία του οικείου Δήμου της οικοδομικής αδειάς για την έναρξη των εργασιών ή έχουν εκμισθωθεί ή χρησιμοποιηθεί με οποιονδήποτε τρόπο εντός των τεσσάρων (4) αυτών ετών από τον εργολάβο.

13.- Ο κάτοχος ακινήτου που ανήκει σε φορέα της Γενικής Κυβέρνησης, χωρίς τη συναίνεση του φορέα.

14.- Ο κάτοχος ακινήτου, πλην του Δημοσίου, που ανήκει στην ΕΤΑΔ ΑΕ και στην «Παράκτιο Αττικό Μέτωπο ΑΕ», με τη συναίνεση των ως άνω εταιρειών και ανεξαρτήτως του τρόπου περιέλευσης σε αυτόν της κατοχής του ακινήτου.

15.- Ο ΟΤΑ για ακίνητο που δεσμεύει για οποιονδήποτε λόγο και για το χρονικό διάστημα κατά το οποίο εκκρεμεί η καταβολή σχετικής αποζημίωσης.

4.3. Η υπ'αρ. 4446/2015 εν Ολομελεία απόφαση του ΣτΕ

Η αμφισβήτηση της συνταγματικότητας και νομιμότητας εν γένει των προβλέψεων των διατάξεων του ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) ήταν λογικό να επιφέρει κοινωνική αναστάτωση και σωρεία προβλημάτων κατά την εφαρμογή του, δοθέντος ότι στα πλαίσια της περιρρέουσας ατμόσφαιρας μιας παρατεταμένης κρίσεως η Εκτελεστική Εξουσία δια νομοθετικής θεσπίσεως φορολόγησης των ακινήτων στην ελληνική επικράτεια αποπειράθηκε για πρώτη φορά να αγγίξει οριζοντίως εισοδήματα και να τα πλήξει φορολογώντας τα ακίνητα στο

σύνολό τους και πάντως για πρώτη φορά κατ' επανάληψη ετησίως και σε τόση μεγάλη έκταση.

Κατ' αυτόν τρόπο και ακολουθώντας το αντικειμενικό επί των ακινήτων σύστημα φορολόγησης, με τιμές υπολογισμού του συντελεστή φορολόγησης των ακινήτων προ ενάρξεως της οικονομικής κρίσεως, που μαστίζει την Ελλάδα, τουλάχιστον επισήμως από το έτος 2010 κι εντεύθεν, και χωρίς να λάβει υπ όψιν της την οικονομική ύφεση στην οποία εισήλθε η χώρα ήδη από τα τέλη του έτους 2004 έως κι σήμερα, αλλά απεναντίας μη μπορώντας ή μη θέλοντας να ανταποκριθεί στην κοινωνική ανάγκη επικαιροποίησης και επανυπολογισμού των αντικειμενικών αξιών των ακινήτων ανά περιοχή, στην ουσία οδήγησε τους περισσότερους φορολογούμενους στο να μη μπορούν να ανταποκριθούν εξ αντικειμενικών συνθηκών στην αποπληρωμή της υποχρεώσεώς τους αναφορικά με τον ενιαίο φόρο ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ).

Τοιουτοτρόπως η προσφυγή στη δικαιοσύνη απεδείχθη μονόδρομος με αποτέλεσμα η επιβολή του ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) να απασχολήσει και την Ολομέλεια του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία απεφάνθη με την υπ' αρ. 4446/2015 απόφαση εν Ολομέλεια ΣΤΕ ως ακολούθως:

Η Διοίκηση οφείλει εντός διετούς προθεσμίας ή, πάντως, εντός εύλογου χρόνου από την πάροδο αυτής, να επανελέγχει τις υφιστάμενες αντικειμενικές αξίες και να τις αναπροσαρμόζει, όπου συντρέχει λόγος, άλλως παραλείπει οφειλόμενη νόμιμη ενέργεια επιβαλλόμενη από το άρθρο 41 παρ. 1 του ν. 1249/1982.

Η υποχρέωση αυτή υφίσταται ανεξαρτήτως του δικαιώματος του φορολογουμένου να αμφισβητήσει δικαστικώς την αντικειμενική αξία συγκεκριμένου ακινήτου κατά το στάδιο επιβολής του φόρου.

Κατά τη διάρκεια της οικονομικής κρίσης, και ιδίως από το έτος 2011, οι τιμές των ακινήτων στη Χώρα μειώνονται και η Διοίκηση, από το έτος 2007, παρανόμως δεν προέβη σε έλεγχο αυτών.

Το Δικαστήριο μπορεί να τάξει μεγαλύτερη του τριμήνου εύλογη προθεσμία στη Διοίκηση για την εκπλήρωση της οφειλόμενης νόμιμης ενέργειας. Με την αριθ. 4003/2014 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ είχε παρασχεθεί εξάμηνη προθεσμία, για την αναπροσαρμογή των αντικειμενικών αξιών, η οποία έληξε στις 21.5.2015.

Το Συμβούλιο της Επικρατείας μάλιστα έκρινε ως απορριπτέο το αίτημα του Δημοσίου για παράταση της προθεσμίας μέχρι το τέλος του 2016 διότι σύμφωνα με

το σκεπτικό της αποφάσεως η ακύρωση της παράλειψης της Διοίκησης πρέπει να μην αναδράμει στο χρόνο συντέλεσής της, αλλά στις 21.5.2015.

Έτσι το Συμβούλιο της Επικρατείας έκρινε ως μη νόμιμη την επιβολή του ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) σε τέσσερις περιοχές, καθώς το ανώτατο δικαστήριο αποφάσισε ότι ο υπολογισμός του υπό κρίση φόρου έγινε οριζόντια και χωρίς να προσμετρηθούν ειδικά στοιχεία που προβλέπει ο νόμος για τον προσδιορισμό των αντικειμενικών αξιών των ακινήτων.

Σύμφωνα δε με τις υπ'αρ. 171/2017 ΣΤΕ, 539/2017 ΣΤΕ, 556/2017 ΣΤΕ, 683/2017 ΣΤΕ, 1992/2016 ΣΤΕ, 2334/2016 ΣΤΕ, 2335/2016 ΣΤΕ, 2336/2016 ΣΤΕ, 2337/2016 ΣΤΕ ο ενιαίος φόρος ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) κρίθηκε μη νόμιμος και άρα μη εφαρμοστέος, στις περιοχές του Ψυχικού, της Φιλοθέης, του Νέου Βουτζά και των Δελφών.

Με τις ως άνω αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας επί της ουσίας ο διοικητικός δικαστής έρχεται και τέμνει, αφουγκραζόμενος την κοινωνία με βάση το ελληνικό νομικό οπλοστάσιο, το μείζον θέμα της επικαιροποίησης και αναπροσαρμογής προς τα κάτω των αντικειμενικών αξιών, αλλάζοντας ευθέως τα δεδομένα υπολογισμού του ΕΝΦΙΑ στις υπό κρίση περιοχές, καθώς έθεσε το πλαίσιο νομιμότητας της επιβολής του φόρου, ανοίγοντας τον δρόμο και για άλλες αποφάσεις που θα ακυρώσουν τον ενιαίο φόρο ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) και σε άλλες περιοχές, δοθέντος ότι εκκρεμούν χιλιάδες υποθέσεις ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας και των διοικητικών δικαστηρίων της Χώρας.

Από την ως άνω απόφαση της Ολομελείας του ανωτάτου δικαστηρίου και τις κατοπινές αναφερθείσες προκύπτει αδιστακτως ότι η ακύρωση του ΕΝΦΙΑ στις υπό δικανική κρίση περιοχές κρίθηκε αναγκαία, διότι ο προσδιορισμός του έγινε «οριζόντια όπως αναφέρεται, συλλήβδην για όλες τις ζώνες ορισμένης περιφέρειας», χωρίς να προσμετρηθούν ειδικά στοιχεία και προϋποθέσεις παρά την ύπαρξη σχετικών μεθόδων προσδιορισμού των αντικειμενικών αξιών που προβλέπονται από τον νόμο, που εν τέλει κρίθηκε ότι δεν ελήφθησαν υπόψη.

Χαρακτηριστικό επίσης αποτελεί το γεγονός ότι το Συμβούλιο της Επικρατείας αναγνωρίζει ότι λόγω του ότι δεν μπορεί να τροποποιηθεί ο εθνικός προϋπολογισμός οι κάτοικοι των περιοχών αυτών και όσοι προσέφυγαν δεν μπορούν να πάρουν πίσω τα χρήματά τους για το 2016 ως αχρεωστήτως καταλογισθέντα από τη διοίκηση και καταβληθέντα από τους πολίτες, Ωστόσο το Συμβούλιο της Επικρατείας έθεσε σύντομη προθεσμία έως το τέλος του χρόνου, την 31η Δεκεμβρίου

του 2016, προκειμένου η διοίκηση να προσαρμόσει τον ΕΝΦΙΑ γι' αυτές τις τέσσερις περιοχές στα νέα δεδομένα και σύμφωνα με την απόφαση.

Η ευθυκρισία και η ευαισθησία με την οποία το Συμβούλιο της Επικρατείας εν προκειμένω ενέσκηψε στο φλέγον και ακανθώδες ζήτημα της νομιμότητας επιβολής από τη διοίκηση ενός φόρου, του ΕΝΦΙΑ, τον οποίο κρίνει ως παρανόμως επιβληθέντα επί της ουσίας ως εκ της αβελτηρίας, της προχειρότητας, της ανευθυνότητας και της κοινωνικής αναλγησίας με την οποία κινείται η διοίκηση και δη εν προκειμένω η εκάστοτε εκτελεστική εξουσία τυγχάνει παροιμιώδης και θεωρείται ότι εγκαινιάζει σε επίπεδο τουλάχιστον διοικητικής δικαιοσύνης μία νέα σχέση τριτενέργειας μεταξύ του τριπόλου διοίκηση - δικαιοσύνη- πολίτης.

Μάλιστα το ίδιο το Συμβούλιο της Επικρατείας οίκοθεν με σειρά αποφάσεών του, προδικαστικού χαρακτήρα, καθοδηγεί τους πολίτες που προσφεύγουν προκειμένου να μπορούν να θεμελιώσουν έννομο συμφέρον προσκομίζοντας τα απαραίτητα έγγραφα που θα αποδεικνύουν τη διαχρονική σχέση τους με το ακίνητο που υπόκειται σε καταβολή του ΕΝΦΙΑ τα οποία και πρέπει να έχουν πάντα επικαιροποιημένα. Δηλαδή θα πρέπει να προσκομίζουν Ε9, κτηματολογικό απόσπασμα, συμβόλαια, τοπογραφικά, πολεοδομικές άδειες, πράξεις χαρακτηρισμού και λοιπά, ούτως ώστε να αποφευχθούν τυπικές απορρίψεις των προσφυγών και να επιταχύνεται η εκδίκασή τους.

Ο ΕΝΦΙΑ είναι γεγονός ότι εισέβαλε στην καθημερινότητα του Έλληνα απότομα και εκ του προχείρου. Η ανάγκη για τόνωση των δημοσιονομικών εσόδων ώθησε όλες τις "μνημονιακές" Κυβερνήσεις από το έτος 2014 ανεξαιρέτως έως και σήμερα να τον θεσπίσουν και να τον παγιώσουν, αδιαφορώντας πλήρως για τις κοινωνικές αντιδράσεις που δημιουργούνται από την άδικη επιβολή του και την παράνομη εφαρμογή του, λόγω της προφανούς αναντιστοιχίας των τυπικά υφισταμένων αντικειμενικών αξιών με τις πραγματικές σημερινές αξίες των ακινήτων, όπως άλλωστε δια δικαστικών αποφάσεων αδιστάκτως συνάγεται.

Κεφάλαιο 5⁰

Συμπεράσματα

Στην παρούσα εργασία επιχειρήθηκε μια παρουσίαση του βασικού θεσμικού πλαισίου λειτουργίας των κανόνων φορολόγησης της ακίνητης περιουσίας στην Ελλάδα, εις τρόπον ώστε αφενός μεν να κατανοηθεί κατά το δυνατόν η δικαιολογητική βάση και οι μέθοδοι που ακολουθεί η κεντρική διοίκηση στην συλλογή εσόδων στο δημόσιο κορβανά, αφετέρου δε έγινε προσπάθεια αναδείξεως των προβλημάτων που δημιουργούνται ως εκ της ελλείψεως μακροοικονομικής προσεγγίσεως της θέσπισης κανόνων που αφορούν την άντληση δημοσίων εσόδων μέσα από τη φορολόγηση των ακινήτων.

Για το λόγο αυτό παρουσιάστηκε η θεμελίωση του δικαιώματος του Κράτους στη συλλογή φόρων επί τη βάση θεσπίσεως συνταγματικού επιπέδου κανόνων και αρχών, διερευνήθηκαν από απόψεως κείμενης νομοθεσίας οι τρόποι αξιολόγησης των εισοδημάτων που μπορούν να αποφέρουν τα ακίνητα και οι μέθοδοι που ακολουθούνται για τον υπολογισμό των φόρων. Σε αντίθεση με τα τελευταία παρουσιάστηκαν οι αποσπασματικές απόπειρες του Έλληνα νομοθέτη να εξασφαλίσει δημοσιονομικούς πόρους δια της τακτοποίησης - νομιμοποίησης αυθαιρέτων κατασκευών και εντέλει ασχοληθήκαμε με την ιδιάζουσα, όπως προκύπτει κι από τις πολύ σημαντικές αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας, περίπτωση του ΕΝΦΙΑ, για την επιβολή του οποίου αναγνωρίστηκε ο λανθασμένος και ανακόλουθος με τις σημερινές συνθήκες υπολογισμός του, ακυρώνοντας τις σχετικές διοικητικές πράξεις επιβολής φόρου πολιτών που προσέφυγαν στο ΣτΕ.

Τα ακίνητα, ιδιαίτερα από τη δεκαετία του 80' και έπειτα, έχουν αναχθεί σε μέσο φορολογικής επιδρομής των εκάστοτε κυβερνήσεων και σε εύκολο αλλά χωρίς ιδιαίτερο μακροοικονομικό σχεδιασμό μηχανισμό αύξησης των δημοσιονομικών εσόδων.

Η εκάστοτε εκτελεστική εξουσία, επί τω τέλει ευκολότερου τρόπου εξευρέσεως χρημάτων, πάντοτε ως εύκολο στόχο προέκρινε την φοροεπιδρομή επί της ακινήτου περιουσίας των κατοίκων της ελληνικής επικράτειας.

Η εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος υπολογισμού της αξίας των ακινήτων, αντί να λύσει προβλήματα, εν τοις πράγμασι κρίνεται ανεπαρκής αναφορικά με τη δίκαιη φορολόγηση των κατεχόντων ακίνητα περιουσιακά στοιχεία.

Κι αυτό διότι αφενός μεν επί εποχής προ οικονομικής κρίσεως, η αγοραία εμπορική αξία των ακινήτων στις περισσότερες των περιοχών της Ελλάδος ήταν

υπερπολλαπλάσια μεγαλύτερη των αντικειμενικών αξιών, ένεκα και της δυναμικής που είχε η ελληνική οικονομία τότε και κυρίως στα μέρη που αποτελούν τουριστικούς προορισμούς, ενώ σήμερα με την ελληνική κοινωνία να μαστίζεται από την οικονομική κρίση, στη συντριπτική τους πλειοψηφία οι τιμές των ακινήτων, κυρίως στις αστικές περιοχές, έχουν υποτιμηθεί με αποτέλεσμα η αντικειμενική αξία της τιμής ενός ακινήτου να είναι μεγαλύτερη από την αγοραία - πραγματική του αξία.

Οι προαναφερόμενες στο υπό στοιχείο 4.3. στην παρούσα υποκεφάλαιο αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας έρχονται να επιβεβαιώσουν την ως άνω παρατήρηση με τον πλέον εκκωφαντικό για τη Διοίκηση τρόπο, η οποία ωστόσο δείχνει να κωφεύει, αν αναλογισθούμε επί παραδείγματι ότι στην περίπτωση αγοραπωλησίας ενός ακινήτου, ο φόρος μεταβίβασης υπολογίζεται επί του υψηλότερου αναγραφόμενου τιμήματος, ήτοι εν προκειμένω, ακόμη κι αν το αναγραφόμενο τίμημα της αγοράς, δηλονότι η πραγματική συναλλαγή, υπολείπεται του ποσού της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου, όπως κατά κόρον συμβαίνει στις μέρες μας για ακίνητα τα οποία μεταβιβάζονται λόγω ανάγκης, ωστόσο ο αγοραστής θα πληρώσει το φόρο που αναλογεί στο ανώτερο αναγραφόμενο ποσό, και αντιστοίχως τον φόρο υπεραξίας ο πωλητής αναλόγως των ετών κυριότητας επί του ακινήτου.

Η, ως άνω ανεπτυγμένη, φορολογία στα ακίνητα διαχρονικά δεν μπορεί παρά να έχει αντίκτυπο και στον ευαίσθητο τομέα του τουρισμού, καθόσον είναι ο άμεσος φορέας ανάπτυξης που σχετίζεται με την ανέγερση, διατήρηση και εκμετάλλευση ακινήτων (ξενοδοχεία, καταλύματα, κάμπινγκ, θεματικά τουριστικά χωριά κλπ).

Σαφώς και η ελάττωση του φόρου μεταβίβασης ακινήτων στο 3% επί της ανώτερης αναγραφόμενης τιμής, θεωρητικά θα έπρεπε να προσελκύσει τουριστικές επενδύσεις στην Ελλάδα. Ωστόσο το κλίμα ανασφάλειας αναφορικά με την φορολογία στην ακίνητη περιουσία, η έλλειψη σταθερής διαχρονικής φορολογικής πολιτικής στα ακίνητα και η, στην πραγματικότητα, ανυπαρξία κινήτρων μέσω χρηματοδοτικών - επενδυτικών προγραμμάτων δυσχεραίνει την προοπτική της Ελλάδας εις ό,τι αφορά στην ανάπτυξη και δημιουργία νέων υποδομών, παραμένοντας επί της ουσίας στη συντήρηση ή στην καλύτερη περίπτωση στην μερική αναβάθμιση των ήδη υπαρχόντων καταλυμάτων ή τουριστικών μονάδων.

Όπερ μεθερμηνευόμενον, η αποσπασματική και συνεχώς εναλλασσόμενη και τροποποιούμενη φορολόγηση, χωρίς μακρόπνοο σχεδιασμό των ακινήτων, δημιουργεί κλίμα ανασφάλειας στην αγορά ακινήτων. αφενός μεν δρώντας

αντιεπενδυτικά, ενώ μόνο ως τροχοπέδη μπορεί να λειτουργήσει για την προσπάθεια πορείας αναπτύξεως της Χώρας και εξόδου της από την παρούσα κρίση.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- ΑΓΑΠΗΤΟΣ Γ., Οι φορολογικές επιβαρύνσεις υπερβαίνουν τις κοινωνικές παροχές, ΔΦΝ 2011, σελ.947 κ.ε.
- ΑΔΑΜ-ΚΟΛΛΙΑ Α., Φορολογία μεγάλης ακίνητης περιουσίας φυσικών προσώπων, Ε7 2011, σελ. 999.
- ΑΡΓΥΡΙΑΔΗΣ ΑΡΓ., Νέοι φόροι για ακίνητα. Ζητήματα συνταγματικά από την εφαρμογή του ΦΑΥ., ΔΦΝ 2006, σελ. 329 κ.ε.
- ΒΕΛΗ Β., Πάταξη τη φορολογικής απάτης και της φοροδιαφυγής, ΔΦΝ 2012, σελ. 1619.
- ΒΕΝΙΖΕΛΟΣ Ε., Η στροφή της νομολογία; στο ζήτημα της νομοθετικής κύρωσης παράνομων κανονιστικών πράξεων, ΤοΣ 1992, σελ.39 κ.ε.
- ΓΕΡΟΝΤΑΣ Α. - ΛΥΤΡΑΣ Σ.-ΠΑΥΛΟΛΠΟΥΛΟΣ Π.-ΣΙΟΥΤΗ Γ.-ΦΛΟΓΑΪΤΗΣ Σ., Διοικητικό Δίκαιο, 2η έκδ., έκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2004.
- ΓΕΩΡΓΑΚΟΠΟΥΛΟΣ Θ., Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική, Αθήνα 1995.
- ΓΕΩΡΓΑΚΟΠΟΥΛΟΣ Θ., Εισαγωγή στη φορολογία, Αθήνα 1998.
- ΔΑΓΤΟΓΛΟΥ Π. , Συνταγματικό Δίκαιο, Ατομικά Δικαιώματα, τ. Α'-Β', 4η έκδ., έκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012.
- ΔΟΝΑΤΟΣ Γ.-ΦΩΤΟΠΟΥΛΟΣ Ι., Κτηματολόγιο και φορολόγηση ακινήτων, ΔΕΕ 2007, σελ.1012
- ΘΕΟΧΑΡΟΠΟΥΛΟΣ Λ., Το διαχρονικό της αντισυνταγματικότητας εις τη φορολογία της οικογενειακής ακινήτου περιουσίας, ΕΔΔΔ 1993, σελ.481κ.ε.
- ΘΕΟΧΑΡΟΠΟΥΛΟΣ Λ., Φορολογικό Δίκαιο, Α' Γενικό, 2η εκδ., Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη 2002.
- ΚΑΡΑΚΩΣΤΑΣ Ι., Αστικός Κώδικας, Εμπράγματο,, 7Α τόμος, Νομική Βιβλιοθήκη, 2010.
- ΚΑΡΑΚΩΣΤΑΣ Ι., Αστικός Κώδικας, Εμπράγματο,, 7Β τόμος, Νομική Βιβλιοθήκη, 2010.
- ΚΑΣΙΜΑΤΗΣ Γ., Ανταποδοτικό τέλος. Έννοια- Συνταγματικότητα και Νομιμότητα επιβολής του (γνωμ.), ΤοΣ 2001, σελ. 45 κ.ε.
- ΚΟΡΟΜΗΛΑΣ Γ, Φορολογική αντιμετώπιση των τακτοποιούμενων χώρων του Ν. 3897/2010 μετά την εφαρμογή του Ν. 3897/2010, Prosvasis 280/2011 σελ.7.
- ΜΑΣΤΡΟΓΙΑΝΝΗ Φ., ΕΝΦΙΑ - Κώδικας Κοινωφελών Περιουσιών και Ε9, εκδ. Αρναούτη, 2014.

ΠΕΡΡΟΥ Κ., Ο ειδικός φόρος ακινήτων, ΧρΙΔ 2003, σελ. 844 κ.ε.
ΣΠΗΛΙΩΤΟΠΟΥΛΟΣ Ε., Εγχειρίδιον Διοικητικού Δικαίου, 14η έκδ., Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2011.
ΤΟΤΣΗΣ Χ., Η αντισυνταγματικότητα των αντικειμενικών κριτηρίων, ΛΟΓΙΣΤΗΣ 1996, σελ.995 κ.ε.
ΤΟΤΣΗΣ Ν., Φόροι, τέλη, δικαιώματα, ΛΟΓΙΣΤΗΣ 2011, σελ.984 κ.ε.
ΦΙΝΟΚΑΛΙΩΤΗΣ Κ., Η αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης και το Σύνταγμα, 1986.
ΦΙΝΟΚΑΛΙΩΤΗΣ Κ., Φορολογικό Δίκαιο, Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη 1998
ΦΙΝΟΚΑΛΙΩΤΗΣ Κ., Φορολογικό Δίκαιο, εκδ γ'. Σάκκουλα 2005
ΦΩΤΟΠΟΥΛΟΣ Ι., Η φορολογία μεταβίβασης ακινήτων, (τ. α' και β'), Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη 1999.
ΦΩΤΟΠΟΥΛΟΣ Ι., Η συνταγματικότητα του αντικειμενικού συστήματος προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων, ΔΦΝ 2002, σελ. 1364 κ.ε.
.ΦΩΤΟΠΟΥΛΟΣ Ι., Η φορολογία κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών, 2 τ., 5η. εκδ, Αθήνα 2013
Greek Law Digest - The Ultimate Legal Guide to Investing in Greece, Νομική Βιβλιοθήκη, 2012

Ιστοσελίδες

ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ: www.epixeirisi.gr , τελευταία επίσκεψη 20.09.2017
Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας: www.dfn.gr, τελευταία επίσκεψη 05.09.2017
NOMOS: lawdb.intrasofnet.com, τελευταία επίσκεψη 25.09.2017
Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών, Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων: www.gsis.gr, τελευταία επίσκεψη 10.09.2017