



ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΑΤΡΩΝ

ΣΧΟΛΗ : ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ : ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ



ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΤΙΤΛΟΣ ΠΤΥΧΙΑΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ : ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΚΙΝΗΤΩΝ , ΦΥΣΙΚΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ ΣΠΟΥΔΑΣΤΩΝ : ΧΑΡΙΤΩΜΕΝΗ ΚΩΤΗ

ΕΡΙΦΥΛΛΗ ΤΣΙΠΗ

ΕΛΕΝΗ ΚΥΠΡΙΩΤΗ

ΕΠΟΠΤΕΥΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ : ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ ΜΕΛΙΣΣΑΡΟΠΟΥΛΟΣ

ΤΟΠΟΣ : ΠΑΤΡΑ

ΧΡΟΝΟΛΟΓΙΑ : 14/12/2011

Ο ΦΟΡΟΣ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΣΕΛ

Πρόλογος 9

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ-ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ

1. Φόροι εν γένει, επιβαλλόμενοι στην ακίνητη περιουσία, που βρίσκεται στην Ελλάδα	10
1. Γενικά	11
2. Ειδικά	11
2. Χαρακτηριστικά του << φόρου ακίνητης περιουσίας>>	11
1. Γενικά	11
2. Ειδικά	11
α) Είναι φόρος του Κράτους	11
β) Είναι φόρος έμμεσος	12
γ) Είναι φόρος πραγματικός	12
δ) Είναι φόρος προοδευτικός	12
ε) Είναι φόρος, που δεν μπορεί να επιβληθεί δια νόμου αναδρομικά	12
στ) Δεν είναι φόρος επί των συναλλαγών	13
ζ) Δεν είναι φόρος επιρριπτόμενος	13
η) Δεν είναι φόρος παρακρατούμενος	13
θ) Δεν συνιστά ανταποδοτικό τέλος	13
3. Ερμηνεία των διατάξεων του νόμου περί επιβολής του << φόρου ακίνητης περιουσίας>>	14
1. Γενικά περί ερμηνείας νόμου	14
α) Έννοια ερμηνείας	14
4. Ο Νόμος περί επιβολής του << φόρου ακίνητης περιουσίας>>, ως νόμος δημόσιας τάξης	14
5. Γενικές αρχές, που διέπουν το <<Φόρο ακίνητης περιουσίας>>	14

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΤΟ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΚΑΙ ΤΟ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΚΑΙ ΟΙ ΕΚ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΑΥΤΟΥ ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α΄

ΤΟ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ

6. Επιβολή του φόρου	15
1. Γενικά	15
2. Ειδικά	15
3. Προϋποθέσεις επιβολής του φόρου	16
7. Αντικείμενο του φόρου	16
1. Γενικά	16
2. Προϋποθέσεις, για τον χαρακτηρισμό μιας πράξης, ως αντικείμενο του φόρου	17
α) Γενικά	17
β) Ειδικά. Οι προϋποθέσεις αυτές είναι οι εξής:	18
1) Η ακίνητη περιουσία να βρίσκεται στην Ελλάδα	18
2) Η ακίνητη περιουσία να ανήκει σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα	18

3) Η ακίνητη περιουσία να αποτελείται από ακίνητα, κατά την έννοια των σχετικών διατάξεων του Αστικού Κώδικα	19
4) Επί της ακίνητης περιουσίας τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα να έχουν, κατά περίπτωση, εμπράγματο δικαίωμα: (α) πλήρους ή ψιλής κυριότητας ή επικαρπίας ή οίκησης ή (β) αποκλειστικής χρήσης θέσεων στάθμευσης, βοηθητικών χώρων και κολυμβητικών δεξαμενών, που βρίσκονται σε κοινόκτητο τμήμα υπογείου, πιλοτής, δώματος ή ακάλυπτου χώρου οικοδομής των ως άνω ακινήτων. Ειδικότερα:	
α. Γενικά περί εμπραγμάτων δικαιωμάτων	21
1. Έννοια εμπραγμάτου δικαιώματος	21
2. Διαφορά εμπραγμάτου δικαιώματος και ενοχικού δικαιώματος	21
3. Διακρίσεις εμπραγμάτων δικαιωμάτων	21
α. Κυριότητα	21
β. Δουλειά	22
γ. Ενέχυρο	22
δ. Υποθήκη	22
4. Εμπράγματα δικαιώματα βάσει ειδικών νόμων	22
α. Δικαιώματα κυριότητας πάνω σε μεταλλείο, δηλαδή, η μεταλλειοκτησία	22
β. Δικαιώματα του Κράτους πάνω στις ιαματικές πηγές	22
γ. Δικαιώματα προτιμήσεως του Κράτους πάνω σε ακίνητα, που κείνται σε ζώνη ενεργού πολεοδομίας	22
β. Εμπράγματα δικαιώματα, που ενδιαφέρουν από πλευράς Φόρου Ακίνητης Περιουσίας	22
1. Γενικά	22
2. Ειδικά περί των εμπραγμάτων δικαιωμάτων, που συνιστούν αντικείμενο του Φόρου Ακίνητης Περιουσίας	22
Α. Κυριότητα (πλήρης- ψιλή)	23
1) Έννοια	23
2) Διάκριση της κυριότητας σε πλήρη και σε ψιλή κυριότητα	23
3) Τρόποι κτήσης της κυριότητας (πλήρους – ψιλής) επί ακινήτου	23
α. Κτήση κυριότητας ακινήτου δια συμβάσεως	23
β. Κτήση κυριότητας ακινήτου δια μονομερούς δικαιοπραξίας αιτία θανάτου, ήτοι, δια διαθήκης	24
γ. Κτήση κυριότητας ακινήτου δια χρησικτησίας	24
4) Συγκυριότητα επί ακινήτου	26
α. Έννοια	26
β. Στοιχεία	26
γ. Συγκυριότητα και κοινωνία	26
δ. Σύσταση συγκυριότητας	27
ε. Δικαιώματα και υποχρεώσεις συγκυριών	27
στ. Η συγκυριότητα στα πλαίσια εφαρμογής του <<φόρου ακίνητης περιουσίας>>	27
Β. Επικαρπία	28
1) Έννοια	28
2) Χαρακτηριστικά	
3) Τρόποι κτήσης της επικαρπίας επί ακινήτων	28
α. Απόκτηση επικαρπίας με δικαιοπραξία εν ζωή ή αιτία θανάτου	28
β. Απόκτηση επικαρπίας με χρησικτησία	29
Γ. Οίκηση	29
1) Έννοια	30
2) Χαρακτηριστικά	30
3) Τρόποι σύστασης της οίκησης	30
4) Διάκριση της οίκησης από συγγενείς έννοιες	30
α) Από την επικαρπία	30
β) Από τη μίσθωση και το χρησιδάνειο	31
5) Η οίκηση από πλευράς φόρου ακίνητης περιουσίας	31

Δ. Αποκλειστική χρήση θέσεων στάθμευσης, βοηθητικών χώρων και κολυμβητικών δεξαμενών, που βρίσκονται σε κοινόκτητο τμήμα υπογείου, πιλοτής, δώματος ή ακάλυπτου χώρου οικοδομής	31
1) Γενικά	31
2) Ειδικά	31
3) Τρόπος κτήσης του δικαιώματος της αποκλειστικής χρήσης κοινόχρηστου τμήματος οικοδομής	32

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β΄ ΤΟ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ

9. Υποκείμενο του φόρου	32
1. Γενικά	32
2. Ειδικά	33
10. Πρόσωπα θεωρούμενα, ως υποκείμενα του φόρου	33
1. Γενικά	33
2. Ειδικά	34
Α. Πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του Ν. 3842/2010	34
1. Γενικά	35
2. Ειδικά	35
α) Τα πρόσωπα, που έχουν αποκτήσει ακίνητο με αγορά ή με οποιαδήποτε άλλη αιτία	35
β) Το πρόσωπο, που κατέστη κύριος ακινήτου με δικαστική απόφαση	35
γ) Οι κληρονόμοι ακίνητης περιουσίας	37
δ) Το πρόσωπο, που έχει αποκτήσει ακίνητο με συμβόλαιο δωρεάς αιτία θανάτου	38
Β. Πρόσωπα της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν. 3842/2010	38
1. Γενικά	39
2. Ειδικά	39
α) Ο αγοραστής ακινήτου δια προσυμφώνου, στο οποίο υπάρχει όρος περί αγοράς του ακινήτου με αυτοσύμβαση	39
β) Οι δικαιούχοι διαμερισμάτων – κατοικιών του Οργανισμού Εργατικής Κατοικίας (Ο.Ε.Κ.), πριν από την εκ μέρους αυτών παραλαβή τους με τα οριστικά παραχωρητήρια	40
γ) Ο γονέας, που είναι υπόχρεος, για την ακίνητη περιουσία των προστατευόμενων τέκνων του, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 2238/1994)	42
δ) Ο κηδεμόνας, για ακίνητη περιουσία σχολάζουσας κληρονομιάς	42
ε) Ο εκτελεστής διαθήκης, για την κληρονομαία ακίνητη περιουσία, για το διάστημα, που διαχειρίζεται και διοικεί αυτή	43
στ) Ο νομέας επίδικων ακινήτων	44
ζ) Ο εργολάβος, για ακίνητα, τα οποία συμφωνήθηκε να μεταβιβαστούν και δεν έχουν μεταβιβασθεί από τον οικοπεδούχο στον εργολάβο ή σε τρίτα πρόσωπα, που αυτός θα υποδείξει	45

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ΄ ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ

11. Γενικά περί απαλλαγών	46
12. Διακρίσεις απαλλαγών	46
1. Από πλευράς Φορολογικού Δικαίου	46

2. Από πλευράς <<Φόρου Ακίνητης Περιουσίας>>	46
13. Απαλλαγές από το φόρο	47
1. Γενικά	47
2. Ειδικά	47
• Απαλλάσσονται από το φόρο:	
α. Τα γήπεδα εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμού, που ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα.	47
β. Τα δάση και οι δασικές εκτάσεις.	47
γ. Τα ακίνητα, που ανήκουν σε ξένα κράτη, σε ξένους πρεσβευτές, διπλωματικούς αντιπροσώπους και πράκτορες, πρόξενους και προξενικούς πράκτορες και στο κατώτερο προσωπικό των ξένων πρεσβειών και προξενείων	48
δ. Τα ακίνητα, που έχουν δεσμευτεί από την αρχαιολογική υπηρεσία του Υπουργείου Πολιτισμού και Τουρισμού, λόγω αρχαιολογικής έρευνας	48
ε. Τα κτίσματα, για τα οποία έχει εκδοθεί άδεια ή πρωτόκολλο κατεδάφισης.	49
στ. Τα επιταγμένα από το στρατό ακίνητα, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4442/1929	49
ζ. Τα ακίνητα, που ανήκουν στο Ελληνικό Δημόσιο, στις αποκεντρωμένες δημόσιες υπηρεσίες, που λειτουργούν ως Ειδικά Ταμεία, και στον Ελληνικό Οργανισμό Τουρισμού	49
η. Τα ακίνητα που ανήκουν στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης και ιδιοχρησιμοποιούνται από αυτούς, καθώς και τα κοινής χρήσεως πράγματα, που ανήκουν σε Δήμους και Κοινότητες	49
θ. Τα ακίνητα, που παραχωρούνται, κατά χρήση και χωρίς αντάλλαγμα στο Ελληνικό Δημόσιο ή σε Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, για την εξυπηρέτηση ειδικών αναγκών και σκοπών.	49

ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟ
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΑΚΙΝΗΤΩΝ
ΓΙΑ ΤΟΝ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟ ΤΟΥ Φ.Α.Π.
ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ Φ.Α.Π. ΚΑΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΑΥΤΟΥ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α΄
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΓΙΑ ΤΟΝ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΚΑΙ
ΤΡΟΠΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΑΥΤΗΣ

14. Φορολογητέα αξία ακινήτων, για τον υπολογισμό του φόρου	50
1. Γενικά	50
2. Ειδικά	50
15. Τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων και των εις αυτά εμπραγμάτων δικαιωμάτων, για τον υπολογισμό του φόρου.....50	
1.Γενικά	50
α. Μέθοδος του <<αντικειμενικού προσδιορισμού>> της αξίας.	50
β. Μέθοδος προσδιορισμού της <<αγοραίας αξίας>>.	51
γ. Μέθοδος του <<μικτού συστήματος>> προσδιορισμού της αξίας.	52

ΜΕΡΟΣ ΤΕΤΑΡΤΟ

ΔΙΑΔΙΚΑΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α' ΔΗΛΩΣΗ, ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΚΑΙ ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΦΟΡΟΥ

16. Γενικά περί φορολογικής δήλωσης	53
1. Έννοια δήλωσης	53
2. Χαρακτηριστικά δήλωσης	53
3. Είδη δήλωσης	53
17. Υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης και καταβολή του φόρου. Προθεσμία υποβολής δήλωσης	
1. Γενικά	53
2. Ειδικά	53
Α. Νομικά Πρόσωπα	53
1. Υποβολή αρχικής δήλωσης	53
2. Υποβολή εκπρόθεσμης αρχικής δήλωσης και συμπληρωματικής δήλωσης	55
3. Ανάκληση υποβληθείσας δήλωσης	56
4. Υποβολή δήλωσης με επιφύλαξη	57
Β. Φυσικά πρόσωπα	57
18. Αρμόδιος Προϊστάμενος της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας, για την παραλαβή, τον έλεγχο και την μεταγραφή των δηλώσεων	59
1. Γενικά	59
2. Ειδικά	59
Α. Νομικά πρόσωπα	59
Β. Φυσικά πρόσωπα	59
19. Καταβολή του φόρου εκ μέρους των υπόχρεων νομικών και φυσικών προσώπων. Τρόπος καταβολής	60
1. Γενικά	60
2. Ειδικά	60
Α. Νομικά πρόσωπα	60
Β. Φυσικά πρόσωπα	60
20. Βεβαίωση του φόρου	60
1. Γενικά περί βεβαίωσης	60
α. Έννοια βεβαίωσης	60
β. Διακρίσεις βεβαίωσης	61
1) Προσωρινή βεβαίωση	61
2) Οριστική βεβαίωση	61
3) Τελεσίδικη βεβαίωση	61
4) Συμπληρωματική βεβαίωση	61
γ. Νόμιμοι τίτλοι προς βεβαίωση	61
2. Βεβαίωση και διαδικασία βεβαίωσης του φόρου	61
α. Γενικά	61
β. Βεβαίωση του φόρου	61
γ. Διαδικασία βεβαίωσης του φόρου	61

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β' ΕΛΕΓΧΟΣ ΚΑΙ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΚΑΙ ΒΕΒΑΙΩΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

21. Ελεγκτική εξουσία του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ.	62
1. Γενικά	62
2. Όργανα ελέγχου	62
3. Η έκθεση ελέγχου, ως ουσιώδες στοιχείο της υλοποίησης του φορολογικού ελέγχου	63
22. Διαδικασία επιβολής του φόρου	63

1. Έκδοση πράξης καταλογισμού ή φύλλου ελέγχου	
2. Ακύρωση, τροποποίηση ή ανάκληση καταλογιστικής πράξης	63
α. Ακύρωση από τα διοικητικά δικαστήρια καταλογιστικής πράξης, για τυπικούς λόγους ή για νομική πλημμέλεια	64
β. Ακύρωση, τροποποίηση ή ανάκληση καταλογιστικής πράξης από τη Διοίκηση και τις Φορολογικές Αρχές	64
γ. Ακύρωση ή τροποποίηση καταλογιστικής πράξης, η οποία κατέστη οριστική	64
23. Προσαυξήσεις (πρόσθετοι φόροι) και πρόστιμα	64
1. Γενικά περί προσαυξήσεων (πρόσθετων φόρων)	64
α. Έννοια	64
2. Προσαυξήσεις (πρόσθετοι φόροι) και πρόστιμα, που επιβάλλονται σε βάρος νομικών και φυσικών προσώπων, για παραβάσεις του περί <<φόρου ακίνητης περιουσίας>> νόμου64	
Α. Προσαυξήσεις (πρόσθετοι φόροι) και πρόστιμα σε βάρος νομικών προσώπων	64
1. Γενικά	64
2. Ειδικά	64
(1) Προσαυξήσεις (πρόσθετοι φόροι)	64
α. Περιπτώσεις, στις οποίες επιβάλλονται προσαυξήσεις	64
1) Προσαύξηση, για εκπρόθεσμη καταβολή του φόρου	64
2) Προσαύξηση, για ελλιπή (ανακριβή) καταβολή του φόρου	64
3) Προσαύξηση, για μη καταβολή του φόρου	64
β. Περιορισμός προσαυξήσεων σε περίπτωση δικαστικού συμβιβασμού ή διοικητικής επίλυσης της διαφοράς	64
(2) Πρόστιμα	64

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ΄
ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ. ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ.
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΑΠΟΡΡΗΤΟ

24. Επιστροφή του φόρου	65
1. Γενικά	65
2. Περιπτώσεις, κατά τις οποίες είναι δυνατή η επιστροφή του φόρου	65
3. Δικαιούχοι, για την επιστροφή του φόρου, και αρμόδιοι, για την έγκριση της επιστροφής αυτού	65
α. Δικαιούχοι, για την επιστροφή του φόρου	65
β. Αρμόδιοι, για την έγκριση της επιστροφής του φόρου	65
4. Τρόπος επιστροφής του φόρου	65
α. Επιστροφή του φόρου από τον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ.	65
β. Επιστροφή του φόρου δι' ασκήσεως προσφυγής ενώπιον Διοικητικού Πρωτοδικείου	65
γ. Επιστροφή ή έκπτωση του φόρου, βάσει αποφάσεως διοικητικού δικαστηρίου, οποιουδήποτε βαθμού	65
25. Παραγραφή απαιτήσεων υπέρ και κατά του Δημοσίου	66
1. Γενικά περί παραγραφής	66
α. Έννοια, σκοπός και χαρακτήρας παραγραφής	66
2. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου, για την επιβολή, βεβαίωση και είσπραξη του φόρου ακίνητης περιουσίας	66
3. Παραγραφή του δικαιώματος των Νομικών και Φυσικών Προσώπων, για επιστροφή καταβληθέντος από τα πρόσωπα αυτά φόρου ακίνητης περιουσίας	66
1) Χρόνος παραγραφής της αξίωσης	66
2) Έναρξη παραγραφής	66
3) Συμπλήρωση παραγραφής	66
4) Αναστολή παραγραφής	66

5) Διακοπή παραγραφής	66
26. Απόρρητο φορολογικών εγγράφων	67
1. Έννοια και δικαιολογητική βάση	67
2. Το απόρρητο των φορολογικών εγγράφων του <<φόρου ακίνητης περιουσίας>>	67

ΜΕΡΟΣ ΠΕΜΠΤΟ

Ο ΝΟΜΟΣ 3842/2010

Οι περί του φόρου ακίνητης περιουσίας διατάξεις του
Ν. 3842/2010 (άρθρα 27-58), όπως ισχύει

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Δ΄ Νόμος 3842/2010

Άρθρο 27. Αντικείμενο του φόρου	67
Άρθρο 28. Υποκείμενο του φόρου	68
Άρθρο 29. Απαλλαγές από το φόρο	69
Άρθρο 30. Προσδιορισμός αξίας ακινήτων	70
Άρθρο 31. Προσδιορισμός αξίας ακινήτων νομικών προσώπων	71
Άρθρο 32. Προσδιορισμός αξίας ακινήτων φυσικών προσώπων	71
Άρθρο 33. Δήλωση νομικών προσώπων – Προθεσμία υποβολής	81
Άρθρο 34. Δήλωση φυσικών προσώπων	83
Άρθρο 35. Υπολογισμός του φόρου νομικών προσώπων	84
Άρθρο 36. Υπολογισμός του φόρου φυσικών προσώπων	84
Άρθρο 37. Καταβολή του φόρου νομικών προσώπων	85
Άρθρο 38. Καταβολή του φόρου φυσικών προσώπων	85
Άρθρο 39. Πρόσθετοι φόροι νομικών προσώπων	86
Άρθρο 40. Πρόσθετοι φόροι φυσικών προσώπων	86
Άρθρο 41. Αρμόδιος Προϊστάμενος Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας νομικών προσώπων.	86
Άρθρο 42. Αρμόδιος Προϊστάμενος Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας φυσικών προσώπων	86
Άρθρο 43. Μεταγραφή δηλώσεων	87
Άρθρο 44. Βεβαίωση του φόρου	87
Άρθρο 45. Διαδικασία βεβαίωσης του φόρου – Παραγραφή	88
Άρθρο 46. Φορολογικό απόρρητο	88
Άρθρο 47. Ευθύνες και δικαιώματα των τελευταίων κυρίων ή επικαρπωτών ακινήτων και ευθύνες αληθινών κυρίων ακινήτων	89
Άρθρο 48. Υποχρεώσεις συμβολαιογράφων, υποθηκοφυλάκων και προϊσταμένων κτηματολογικών γραφείων	90
Άρθρο 49. Κυρώσεις	91
Άρθρο 50. Μη επιβολή φόρου και δικαιωμάτων, για λογαριασμό τρίτων	91
Άρθρο 51. Δήλωση στοιχείων ακινήτων	91
Άρθρο 52. Περιουσιολόγιο ακινήτων	94
Άρθρο 53. Ολοκλήρωση εκκαθάρισης ενιαίου τέλους ακινήτων έτους 2008	94
Άρθρο 54. Πρόστιμο ενιαίου τέλους ακινήτων νομικών προσώπων	95
Άρθρο 55. Μεταβατική διάταξη	95
Άρθρο 56. Κατάργηση του ενιαίου τέλους ακινήτων	96

Άρθρο 57. Ειδικός φόρος επί των ακινήτων	96
Άρθρο 58. Μεταβατική διάταξη-ειδικός φόρος επί των ακινήτων	100
ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ	101
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	102

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

1. Με τις διατάξεις των άρθρων 27-50 του Νόμου 38-42/2010 (ΦΕΚ 58Α /23-4-2010), όπως ισχύει μετά το Ν.3943/2011 (ΦΕΚ 66Α /31-3-2011), επιβάλλεται από το έτος 2010 και μετά ένας φόρος, με την ονομασία << και Φόρος Ακίνητης Περιουσίας>> (Φ.Α.Π.), στην ακίνητη περιουσία των φυσικών και νομικών προσώπων, που βρίσκεται στην Ελλάδα, φορολογούμενης, έτσι, όχι μόνο της απόκτησης περιουσίας, αλλά και της κατοχής αυτής.

2. Σχετικά με την ερμηνεία των διατάξεων του ανωτέρω νόμου και για την διευκόλυνση του διαφορετικού νομικού επιπέδου μελετητών κρίθηκε αναγκαία η επέκταση και η συνοπτική ανάλυση, σε γενικές γραμμές, νομικών εννοιών του Αστικού Κώδικα, που σχετίζονται άμεσα με τα προς ερμηνεία θέματα του περί << Φόρου Ακίνητης Περιουσίας>> Ν 3842/2010, επειδή η γνώση αυτών αποτελεί, εκ των πραγμάτων, απαραίτητη και αναγκαία προϋπόθεση, για την κατανόηση και την ερμηνεία των σχετικών διατάξεων του νόμου αυτού, η οποίες αναφέρονται στα προς ερμηνεία θέματα του εν λόγω Νόμου.

3. Ως προς τη δομή της εργασίας μας, δεν ακολουθήθηκε η κατ' άρθρο ερμηνεία των σχετικών διατάξεων του Νόμου 3842/2010, όπως ισχύει, αλλά η ύλη της εργασίας μας διαιρέθηκε σε αυτοτελείς εννοιολογικές ενότητες, με λεπτομερή ανάλυση των σχετικών με αυτές θεμάτων, επειδή στη πράξη έχει διαπιστωθεί, ότι εκείνο, που ενδιαφέρει πρωτίστως τον μελετητή, είναι η άμεση επίλυση του θέματος, που ανακύπτει στην πράξη, και δευτερεύοντος το σχετικό άρθρο του νόμου, που ρυθμίζει το θέμα αυτό, το οποίο (άρθρο είτε, ενδεχομένως, δεν ενθυμείτε, είτε, κατά κανόνα, αγνοεί).

4. Ελπίζουμε ότι το θέμα της πτυχιακής μας, το οποίο επιδιώξαμε να είναι κατά το δυνατόν εύληπτο, ώστε να μπορεί να διαβάζεται και από τους μη διαθέτοντες νομικές γνώσεις με λεπτές, θα ανταποκριθεί πλήρως στις προσδοκίες αυτών, που ασχολούνται με την εφαρμογή και στην πράξη των διατάξεων του <<Φόρου Ακίνητης Περιουσίας>> (Φ.Α.Π.), πράγμα, που θα δώσει σε εμάς ιδιαίτερη ικανοποίηση και θα αποτελέσει την καλύτερη δικαίωση των προσδοκιών μας.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ.

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ ΕΙΣΑΓΩΓΗ-ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ

Ένας φόρος ακίνητης περιουσίας (ή φορολογική millage) είναι ένας κατ' αξίαν φόρος εισφοράς επί της αξίας του ακινήτου, ότι ο ιδιοκτήτης του ακινήτου υποχρεούται να καταβάλει σε μια κυβέρνηση στην οποία βρίσκεται το ακίνητο. Πολλαπλές δικαιοδοσίες μπορεί να φορολογεί το ίδιο το ακίνητο.

Υπάρχουν τρία είδη ή τύπους ιδιοκτησίας : γη, τη βελτίωση του εδάφους (ακίνητη ανθρωπογενή αντικείμενα, όπως κτίρια), και η προσωπική περιουσία (κινητή τεχνητές αντικείμενα). Ακίνητη περιουσία (που ονομάζεται επίσης ακίνητα ή ακίνητο), ο συνδυασμός της γης και των βελτιώσεων. Σύμφωνα με ένα σύστημα φόρου ακίνητης περιουσίας, η κατάσταση απαιτεί ή /και εκτελεί μια εκτίμηση της χρηματικής αξίας του κάθε ακινήτου, καθώς και φορολογικές εκτιμάται σε αναλογία με αυτήν την τιμή. Μορφές του φόρου ακίνητης περιουσίας που χρησιμοποιούνται διαφέρουν μεταξύ των χωρών και δικαιοδοσιών.

Ένας ειδικός φόρος εκτίμηση είναι μερικές φορές συγχέεται με το φόρο ακίνητης περιουσίας. Αυτές είναι δύο διαφορετικές μορφές φορολογίας : μία (ad φόρος κατ' αξία) βασίζεται στην εύλογη αξία της αγοράς του ακινήτου να φορολογούνται για δικαιολογία, και η άλλη (ειδικά αξιολόγησης) εξαρτάται από ένα ειδικό εξάρτημα που ονομάζεται <<οφέλους>> για την αιτιολόγηση της.

Η φορολογία της ακίνητης περιουσίας εισήχθη για πρώτη φορά στην Ελλάδα το 1975 με τον Ν. 11/1975. Ύστερα από πέντε χρόνια η φορολογία αυτή καταργήθηκε με τον Ν. 1078/1980 διότι κρίθηκε ότι αποτελούσε ανασχετικό παράγοντα στην οικονομική δραστηριότητα χωρίς να προσφέρει στο Δημόσιο αξιόλογα έσοδα.

Επαναφέρθηκε σε ισχύ με τον Ν. 1249/1982 αλλά και αυτή η φορολογία καταργείται από το οικονομικό έτος 1993 με τον Ν. 2065/1992, με προοπτική να μην επαναλειτουργήσει καθώς με τον Ν. 2130/1993 επιβάλλεται από 1.1.1993 το τέλος της ακίνητης περιουσίας (ΤΑΠ), το οποίο αποτελεί κατά κυριολεξία έσοδο των δήμων και κοινοτήτων.

Η φορολογία ακίνητης περιουσίας που ισχύει εισήχθη από το οικονομικό έτος 1997 με τον Ν. 2459/1997 (άρθρο 21 ως και 35) ως Φόρος Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας, αφού προηγήθηκε απογραφή όλων των ακινήτων με το έντυπο Ε9. Ο νόμος 2459/1997 τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε μεταγενέστερα με τους Ν. 2515/1997, Ν. 2579/1998, Ν. 2648/1998, Ν. 2676/1999, Ν. 2682/1999, Ν. 2753/1999 και Ν. 2873/2000.

1. Φόροι εν γένει , επιβαλλόμενοι στην ακίνητη περιουσία, που βρίσκεται στην Ελλάδα

1. Γενικά .

- α.** Μεταξύ των φόρων, που απαρτίζουν το φορολογικό σύστημα ενός κράτους, ιδιαίτερη θέση κατέχουν και οι φόροι, που επιβάλλονται στην ακίνητη περιουσία .
- β.** Οι φόροι, που επιβάλλονται από διάφορα κράτη στην ακίνητη περιουσία από τα παλαιά χρόνια μέχρι και σήμερα, αποτέλεσαν βασική πηγή άντλησης δημοσίων

εσόδων, επειδή ούτε το εμπόριο, ούτε η βιομηχανία, αλλά ούτε και ο κινητός πλούτος ήταν αρκετά, για να αποτελέσουν σημαντικές πηγές άντλησης κρατικών εσόδων.

2. Ειδικά.

α. Η φορολόγηση της ακίνητης περιουσίας, στο πλαίσιο του φορολογικού συστήματος κάθε χώρας, λαμβάνει διάφορες, κατά περίπτωση, μορφές.

β. Στην Ελλάδα σήμερα έχουμε τέσσερις, κυρίως, φόρους στην ακίνητη περιουσία, ήτοι:

1) Το Φόρο Μεταβίβασης Ακίνητων με αντάλλαγμα (Ν. 1587/1950), που είναι ο φόρος κρατικός.

2) Το Φόρο, κατά τη μεταβίβαση ακινήτων αιτία θανάτου ή λόγω δωρεάς ή γονικής παροχής (Ν. 2961/2001), που είναι φόρος κρατικός.

3) Το Τέλος Ακίνητης Περιουσίας, που επιβάλλεται στην κατοχή της ακίνητης περιουσίας με τις διατάξεις του άρθρου 24 του Ν. 2130/1993, που είναι φόρος υπέρ των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.).

4) Το Φόρο Ακίνητης Περιουσίας, που επιβάλλεται στην κατοχή της ακίνητης περιουσίας με τις διατάξεις των άρθρων 27-50 του Ν. 3842/2010, που είναι φόρος κρατικός.

2. Χαρακτηριστικά του <<φόρου ακίνητης περιουσίας >>

1.Γενικά. Με τον όρο <<χαρακτηριστικά ενός φόρου>> νοούνται τα γνωρίσματα και στοιχεία εκείνα, που χρησιμεύουν στον ενδιαφερόμενο, για την αναγνώριση της ταυτότητας του συγκεκριμένου φόρου.

2. Ειδικά. Ο Φόρος Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Α.Π.) έχει ορισμένα χαρακτηριστικά, τα οποία συνοψίζονται στα εξής κύρια σημεία. Ειδικότερα, ο Φόρος Ακίνητης Περιουσίας:

α)Είναι φόρος του Κράτους.

α. Στα σύγχρονα Κράτη ο φόρος αποτελεί την κύρια τακτική και κανονική πηγή εσόδων, δια των οποίων αυτά καλύπτουν τις κάθε φύσης δαπάνες τους, που πραγματοποιούνται στα πλαίσια των υπηρεσιών, που προσφέρουν, ως εκ του προορισμού τους, στους πολίτες τους.

β. Με βάση το νομικό στοιχείο της έννοιας του φόρου, το οποίο συνίσταται στο σύμπλεγμα νομικών σχέσεων, ήτοι, δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, που απορρέουν από την άσκηση του φορολογικού δικαιώματος εκ μέρους του Κράτους, <<φόρος είναι η αναγκαστική παροχή των πολιτών προς το Κράτος, η οποία επιβάλλεται μονομερώς απ' αυτό στους πολίτες του, χωρίς ειδικό αντάλλαγμα, για την εκπλήρωση των κρατικών σκοπών>>.

Ο ορισμός του φόρου, κατά την προεκτεθείσα έννοια, αναλύεται στα εξής στοιχεία:

- Παροχή των πολιτών προς το Κράτος. Η παροχή αυτή συνίσταται σε υλικά αγαθά, ήτοι, πράγματα, συνήθως χρήματα, και όχι σε παροχή υπηρεσιών.
- Αναγκαστική φύση της παροχής. Η αναγκαστική φύση της παροχής πηγάζει από τη μονομερή βούληση του Κράτους να επιβάλει φόρο, η οποία, όπως λέγεται, είναι εκδήλωση κυριαρχική, ήτοι, εκδήλωση άσκησης πολιτικής εξουσίας.
- Έλλειψη ειδικού ανταλλάγματος. Έναντι της καταβολής του φόρου, το Κράτος δεν παρέχει στον καταβάλλοντα κάποιο ειδικό αντάλλαγμα, και τούτο γιατί ο φόρος καταβάλλεται, για την ικανοποίηση των εν γένει κρατικών σκοπών, μέσω των δημόσιων υπηρεσιών αυτού.

- Ικανοποίηση κρατικών σκοπών. Δια του φόρου ικανοποιούνται οι κρατικοί σκοποί και τέτοιοι σκοποί είναι οι περιλαμβανόμενοι στον προορισμό του Κράτους.

β) Είναι φόρος έμμεσος.

α. Κατά το κρατούν σύστημα φορολογίας, οι φόροι διακρίνονται σε άμεσους και έμμεσους. Η διάκριση αυτή των φόρων βασίζεται σε τρία κριτήρια :το διοικητικό, το οικονομικό και το φορολογικό.

- Βάσει του διοικητικού κριτηρίου, άμεσοι φόροι είναι αυτοί, που εισπράττονται δια ονομαστικών καταλόγων, ενώ έμμεσοι είναι αυτοί, που εισπράττονται επ' ευκαιρία διαπιστωμένων πράξεων (π.χ. τιμολόγια, κ.λπ.).

- Βάσει του οικονομικού κριτηρίου, άμεσοι φόροι είναι αυτοί, που δεν είναι επιδεκτικοί μετακύλισης ή επίρριψης, οπότε δι' αυτών βαρύνεται ο φορολογούμενος, πλην ελάχιστων εξαιρέσεων, ενώ έμμεσοι είναι αυτοί, που μπορούν να μετακυλιθούν ή να επιρριφθούν σε βάρος του αντισυμβαλλόμενου αγοραστή ή καταναλωτή.

- Βάσει του φορολογικού κριτηρίου, άμεσοι φόροι είναι αυτοί, που επιβάλλονται επί περιουσιακών στοιχείων, τα οποία έχουν διαρκή χαρακτήρα (π.χ. μισθώματα ακινήτων, κέρδη επιχειρήσεων, κ.λπ.), ενώ έμμεσοι είναι αυτοί που πλήττουν τις καταρτιζόμενες πράξεις ή συναλλαγές, συμπτωματικές ή μεταβατικές.

β. Ο <<φόρος ακίνητης περιουσίας>> κατατάσσεται, αναμφιβόλως, στους έμμεσους φόρους, επειδή δι' αυτού πλήττονται οι πράξεις, που συνιστούν το αντικείμενο του φόρου αυτού.

γ) Είναι φόρος πραγματικός.

α. Οι φόροι, εκτός από την διάκριση τους σε άμεσους και έμμεσους, διακρίνονται και σε προσωπικούς και πραγματικούς. Προσωπικός είναι ο φόρος, ο οποίος υποβάλλει σε φορολογία το πρόσωπο του φορολογουμένου, ενώ πραγματικός είναι ο φόρος, ο οποίος υποβάλλει σε φορολογία όχι το πρόσωπο του φορολογουμένου, αλλά ορισμένο πράγμα ή αντικείμενο, λαμβανόμενο καθ' εαυτό, άσχετα με το πρόσωπο του φορολογουμένου. Ο πραγματικός φόρος σε αντίθεση με τον προσωπικό, λαμβάνει υπόψη μόνο τη φορολογητέα ύλη, χωρίς να υπεισέρχεται στους υπολογισμούς του φόρου η προσωπική κατάσταση του φορολογουμένου.

δ) Είναι φόρος προοδευτικός.

α. Οι φόροι διακρίνονται, εκτός των άλλων, και σε αναλογικούς και προοδευτικούς. Αναλογικός είναι ο φόρος, η φορολογητέα ύλη (φορολογικό αντικείμενο) υποβάλλεται σε ένα σταθερό ποσοστό, δηλαδή, ο φορολογικός συντελεστής δεν μεταβάλλεται όταν μεταβάλλεται η φορολογητέα ύλη. Αντίθετα, προοδευτικός είναι ο φόρος, η φορολογητέα ύλη (φορολογικό αντικείμενο) υποβάλλεται σε ποσοστό φορολογίας αυξανόμενο, όσο αυξάνει η φορολογητέα αυτή ύλη, δηλαδή, ο φορολογικός συντελεστής μεταβάλλεται όταν μεταβάλλεται η φορολογητέα ύλη, είναι τόσο υψηλότερος, όσο μεγαλύτερη είναι η φορολογητέα ύλη.

β. Ο <<φόρος ακίνητης περιουσίας>> είναι φόρος προοδευτικός, κατά την προεκτεθείσα έννοια, επειδή το ποσοστό αυτού μεταβάλλεται όταν μεταβάλλεται, δηλαδή, αυξάνει, η φορολογητέα αξία, η οποία υπόκειται στο φόρο αυτό.

ε) Είναι φόρος, που δεν μπορεί να επιβληθεί δια νόμου αναδρομικά.

α. Κατά το άρθρο 2 του Αστικού Κώδικα, ο νόμος ορίζει περί του μέλλοντος και δεν έχει αναδρομική δύναμη. Ως δικαιολογία φέρεται η μη προσβολή κεκτημένου δικαιώματος και η ευστάθεια των συναλλαγών. Εξαίρεση της αρχής περί μη αναδρομικής ισχύος του νόμου υπάρχει στις περιπτώσεις, που αυτός ο νόμος, ρητά ή

σιωπηρά, προσέδωκε σ' αυτόν τέτοια δύναμη, με τον περιορισμό πάντοτε, ότι η αναδρομή αυτή δεν αντιβαίνει στο Σύνταγμα. Έτσι, κατά το άρθρο 78 παρ. 2 του ισχύοντος Συντάγματος, <<φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος, η οποία εκτείνεται πέρα του προηγούμενου της επιβολής του φόρου του οικονομικού έτους>>. Η απαγόρευση αυτή της αναδρομικότητας περιλαμβάνει τόσο τους φόρους υπό την καθιερωμένη στη δημοσιονομική επιστήμη έννοια αυτών, όσο και κάθε άλλο δημόσιο οικονομικό βάρος, το οποίο μπορεί να επιβληθεί δια νόμου στους πολίτες. Ως αναδρομική, δε, επιβολή φόρου, που αντιβαίνει στο Σύνταγμα, θεωρείται και η αναδρομική κατάργηση φορολογικής απαλλαγής

β. Τα προαναφερόμενα ισχύουν και για το <<φόρο ακίνητης περιουσίας>>, καθόσον ο σχετικός περί επιβολή του φόρου αυτού νόμος (Ν.3842/2010) είναι νόμος φορολογικός.

στ) Δεν είναι φόρος επί των συναλλαγών.

α. Φόροι επί των συναλλαγών, γενικά, είναι οι φόροι, οι οποίοι πλήττουν τα ιδιωτικά εισοδήματα κατά το στάδιο της δημιουργίας τους, είτε με την φορολόγηση διάφορων χρηματικών συναλλαγών των ιδιωτών, επιχειρηματιών ή μη, είτε με την επιβολή τους επί ορισμένων κατηγοριών εγγράφων, που εκδίδονται κατά τη σύναψη ορισμένων νομικών σχέσεων μεταξύ ιδιωτών ή μεταξύ ιδιωτών και δημόσιων επιχειρήσεων. Οι φόροι αυτοί εντάσσονται στους έμμεσους φόρους, γιατί πλήττουν τα ιδιωτικά εισοδήματα κατά τρόπο έμμεσο. Οι φόροι επί των συναλλαγών καταβάλλονται από τους υπόχρεους είτε δια χρήσεως ειδικών ενσήμων, είτε δι' εκδόσεως σχετικού αποδεικτικού πληρωμής των Φορολογικών Αρχών.

β. Ο <<φόρος ακίνητης περιουσίας>> δεν είναι φόρος επί των συναλλαγών, κατά την προεκτεθείσα έννοια, επειδή, για την επιβολή του φόρου αυτού, δεν λαμβάνει χώρα, κατά νόμον, καμία μετά τρίτων σχέση ή συναλλαγή.

ζ) Δεν είναι φόρος επιρριπτόμενος.

α. Επίρριψη φόρου υπάρχει όταν ο νομικά υπόχρεος, έναντι του Δημοσίου, για την καταβολή ενός φόρου, έχει τη δυνατότητα να επιρρίψει αυτόν σε βάρος άλλων προσώπων. Η δυνατότητα αυτή της επίρριψης παρουσιάζεται, κυρίως, επί των φόρων κατανάλωσης, δηλαδή, επί των φόρων, που πλήττουν την κατανάλωση των παραγόμενων στην ημεδαπή ή των εισαγόμενων από την αλλοδαπή αγαθών.

β. Ο <<φόρος ακίνητης περιουσίας>>, ως εκ της φύσεως και λειτουργίας του, δεν ανήκει και δεν μπορεί να ανήκει στην κατηγορία των επιρριπτόμενων φόρων

η) Δεν είναι φόρος παρακρατούμενος.

α. Παρακράτηση φόρου υπάρχει όταν ο οφειλόμενος φόρος καταβάλλεται, κατ' επιταγή νόμου, στο Δημόσιο από τρίτο πρόσωπο και όχι από φορολογούμενο, ο οποίος βαρύνεται με το φόρο αυτό.

β. Ο << φόρος ακίνητης περιουσίας >>, ως εκ της φύσεως και λειτουργίας του, δεν ανήκει στην κατηγορία των παρακρατούμενων φόρων, κατά την προεκτεθείσα έννοια, δεν είναι, δηλαδή, φόρος παρακρατούμενος, επειδή υπεύθυνος, έναντι του Δημοσίου, για την καταβολή του φόρου αυτού στο Δημόσιο είναι μόνο ο κάτοχος της ακίνητης περιουσίας, ο οποίος θεωρείται, κατά νόμον (άρθρο 28ν.3842/2010), και το υποκείμενο του εν λόγω φόρου (Φ.Α.Π.). Συνεπώς, επί του εν λόγω φόρου δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι περί παρακρατουμένων φόρων διατάξεις.

θ) Δεν συνιστά ανταποδοτικό τέλος.

Ο <<φόρος ακίνητης περιουσίας >> δεν συνιστά ανταποδοτικό τέλος, αλλά φόρο και δη έμμεσο, επειδή, κατά την καταβολή αυτού, δεν λαμβάνει χώρα καμία οικονομική παροχή εκ μέρους του Κράτους. Εξάλλου, ο φόρος αυτός, επειδή ανήκει στην κατηγορία των έμμεσων φόρων, επιβάλλεται πάντοτε με νόμο, σε αντίθεση με το ανταποδοτικό τέλος, το οποίο μπορεί να επιβληθεί κι με διάταξη εκτελεστικού διατάγματος, κατόπιν νομοθετικής εξουσιοδότησεως, επειδή τούτο δεν εμπίπτει σε συνταγματικούς περιορισμούς.

3. Ερμηνεία των φορολογικών νόμων εν γένει και του περί επιβολής του <<φόρου ακίνητης περιουσίας>> νόμου.

α. Κατά την ερμηνεία των φορολογικών νόμων ακολουθούμε τη στενή ερμηνεία, δηλαδή, αποβλέπουμε στο γράμμα του νόμου ακολουθώντας τη γραμματική ερμηνεία. Ο σκοπός της αρχής της στενής γραμματικής ερμηνείας των φορολογικών διατάξεων είναι διττός, αφενός, μεν, να αποκλείσει, ενδεχομένως, αυθαιρεσίες των φορολογικών οργάνων, τα οποία θα μπορούσαν, δια της αναλογικής ή διασταλτικής ερμηνείας, να επιβάλουν φορολογικά βάρη μη προβλεπόμενα από τις ισχύουσες διατάξεις, αφετέρου, δε, να εξασφαλίσει τη δίκαιη και σε πνεύμα ισότητας εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας, δια της αποτροπής της, επί σκοπώ ευνοϊκής μεταχείρισης ορισμένων φορολογουμένων, αναγνώρισης φορολογικών απαλλαγών, μη προβλεπόμενων ρητά από την κείμενη νομοθεσία. Συνεπώς, με τη γραμματική ερμηνεία εξασφαλίζεται η ασφάλεια του δικαίου, για τους φορολογουμένους, ως προς την ερμηνεία και την εφαρμογή από τις Φορολογικές Αρχές των εφαρμοστέων, σε μια συγκεκριμένη περίπτωση, νομοθετικών ρυθμίσεως, που καθορίζουν όχι μόνο τις υποχρεώσεις τους, αλλά και τα δικαιώματά τους.

4. Ο Νόμος περί επιβολής <<φόρου ακίνητης περιουσίας>>, ως νόμος δημόσιας τάξης.

Ο νόμος 3842/2010 (άρθρα 27-50) περί επιβολής του <<φόρου ακίνητης περιουσίας >>, ως φορολογικός νόμος, είναι νόμος δημόσιας τάξης και, συνεπώς, οι διατάξεις αυτού δεν μπορούν να τροποποιηθούν δια συμβάσεων ιδιωτικού ή δημόσιου δικαίου (Πρβλ. Ν.Σ.Κ. γνωμ. 59/1952). Πρακτική σημασία, του ότι ο ανωτέρω νόμος είναι νόμος δημόσιας τάξης, είναι, ότι τα δικαστήρια, για το έγκυρο ή μη κάποιας πράξης του νόμου αυτού, θα πρέπει να εξετάζουν τις διατάξεις του εν λόγω νόμου αυτεπάγγελτα σε κάθε στάση της δίκης.

5. Γενικές αρχές, που διέπουν το <<φόρο ακίνητης περιουσίας>>

Ο <<φόρος Ακίνητης Περιουσίας>> (Φ.Α.Π.), όπως προκύπτει από τη μελέτη των σχετικών διατάξεων του Ν.3842/2010 (άρθρα 27-50), διέπεται από τις παρακάτω γενικές αρχές, ήτοι:

α. Της υπαγωγής στο Φ.Α.Π. της κατοχής περιουσίας, η οποία ανήκει σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα.

β. Της υπαγωγής στο Φ.Α.Π. της κατοχής περιουσίας, η οποία βρίσκεται στην Ελλάδα την 1^η Ιανουαρίου κάθε έτους.

γ. Της υπαγωγής στο Φ.Α.Π. των ακινήτων από την ημερομηνία σύνταξης του, κατά περίπτωση, τίτλου κτήσης αυτών (συμβολαίου, δικαστικής απόφασης, κατακυρωτικής έκθεσης, κλπ.) και ανεξάρτητα από τη μεταγραφή του τίτλου αυτού.
δ. Της υπαγωγής σε διαφορετικό φορολογικό συντελεστή της αξίας των ακινήτων που ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα, σε σχέση με τα ακίνητα, που ανήκουν σε νομικά πρόσωπα.

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ
ΤΟ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΚΑΙ ΤΟ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ
ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ
ΚΑΙ ΟΙ ΕΚ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΑΥΤΟΥ ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α΄
ΤΟ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ

6. Επιβολή του φόρου

1.Γενικά. Με το όρο << επιβολή φόρου>> νοείται, γενικά, το δικαίωμα του Κράτους (φορολογικού δανειστή) να επιβάλλει και να εισπράξει από τους πολίτες του (φορολογικούς οφειλέτες) ορισμένη φορολογική παροχή, που προβλέπεται από το νόμο. Το δικαίωμα αυτό του Κράτους να επιβάλλει και να καθορίζει μονομερώς τη φορολογική παροχή, την οποία οι πολίτες είναι υποχρεωμένοι να εκπληρώσουν, είναι εκδήλωση, όπως λέγεται, άσκησης πολιτικής εξουσίας. Η, δε, εκ της επιβολής του φόρου προκύπτουσα σχέση, είναι σχέση δημοσίου δικαίου φορολογικής φύσης, ήτοι, σχέσης, η οποία δημιουργείται μεταξύ του Κράτους, που επιβάλλει τη φορολογική παροχή, και του φορολογούμενου πολίτη, ήτοι, του προσώπου, που είναι υπόχρεο στην καταβολή της παροχής αυτής. Η δημοσίου δικαίου αυτή η σχέση διακρίνεται από τις λοιπές σχέσεις του δημοσίου δικαίου, εκ του ότι έχει αντικείμενο το χρήμα, ήτοι, αντικείμενο περιουσιακό, ενώ οι περισσότερες από τις λοιπές σχέσεις, που υπάγονται στο δημόσιο δίκαιο, δεν έχουν αντικείμενο περιουσιακό, αλλά ανάγονται, ιδίως, σε επεμβάσεις και περιορισμούς του Κράτους στην προσωπική ελευθερία και στη δραστηριότητα των ατόμων.

2.Ειδικά.

α. Με τις διατάξεις των άρθρων 27-50 του Ν. 3842/2010, και στα πλαίσια της ακολουθούμενης δημοσιονομικής πολιτικής, επιβλήθηκε από 1-1-2010 φόρος, με την ονομασία << Φόρος Ακίνητης Περιουσίας>> (Φ.Α.Π.), στην ακίνητη περιουσία, που βρίσκεται στην Ελλάδα, συμπληρωμένου, έτσι, του φορολογικού μας συστήματος δια φορολογήσεως όχι μόνο της κτήσης, αλλά και της κατοχής της περιουσίας αυτής, επειδή και η κατοχή της ακίνητης περιουσίας αποφέρει οφέλη στους κτήτορες αυτής (π.χ., εισόδημα, ανεξαρτησία, ασφάλεια, επιρροή, κ.λπ.). Με τον τρόπο αυτό, το φορολογικό μας σύστημα προσαρμόστηκε προς τα ισχύοντα στις περισσότερες χώρες Ευρωπαϊκής Ένωσης, καθώς και σε άλλες ανεπτυγμένες χώρες, στις οποίες

από μακρού χρησιμοποιούνται διάφορες παραλλαγές του περιοδικού φόρου επί της περιουσίας. Σκοποί, δε, της επιβολής του φόρου αυτού είναι:

(α) η σύλληψη της φορολογητέας ύλης και η δικαιότερη κατανομή του φορολογικού βάρους,

(β) η αύξηση της προοδευτικότητας του φορολογικού μας συστήματος, (γ) η άμβλυνση της ανισοκατανομής του πλούτου και

(δ) η ορθολογικότερη χρησιμοποίηση των οικονομικών πόρων της Χώρας.

β. Επί της κατοχής της ευρισκόμενης στην Ελλάδα ακίνητης περιουσίας και πριν από την επιβολή του ανωτέρω << φόρου ακίνητης περιουσίας >> με τον Ν. 3842/2010, είχαν επιβληθεί, κατά καιρούς, με διάφορους νόμους, φόροι, με την ονομασία << φόρος ακίνητης περιουσίας >> ή << φόρος μεγάλης ακίνητης περιουσίας >> οι οποίοι δεν ισχύουν σήμερα, επειδή οι νόμοι, που προέβλεπαν τους φόρους αυτούς, έχουν, ήδη, καταργηθεί. Οι καταργηθέντες, δε, νόμοι, που προέβλεπαν τους φόρους αυτούς, είναι οι εξής:

- Ο Νόμος 11/1975 (<< φόρος ακίνητης περιουσίας >>), ο οποίος καταργήθηκε με το άρθρο 9 του ν. 1078/1980.

- Ο Νόμος 1249/1982 (άρθρα 19-36) (<< φόρος ακίνητης περιουσίας >>), ο οποίος καταργήθηκε με το άρθρο 37 του Ν. 2065/1992.

- Ο Νόμος 2459/1997 (άρθρα 21-35) (<<φόρος μεγάλης ακίνητης περιουσίας >>), ο οποίος καταργήθηκε με το άρθρο 21 παρ.1 του Ν. 3634/2008.

- Ο Νόμος 3634/2008 (άρθρα 5-19) (<< ενιαίο τέλος ακινήτων >>), ο οποίος καταργήθηκε με το άρθρο 56 του Ν. 3842/2010.

3. Προϋποθέσεις επιβολής του φόρου. Προϋποθέσεις, για την επιβολή του <<φόρου ακίνητης περιουσίας >>, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 3842/2010 (άρθρα 27-50) είναι:

α. Ύπαρξη πράξης του άρθρου 27 του ως άνω Ν. 3842/2010, η οποία αποτελεί το αντικείμενο του <<φόρου ακίνητης περιουσίας >>.

β. Πραγματοποίηση της πράξης αυτής από τα πρόσωπα του άρθρου 28 του ως άνω Ν. 3842/2010, τα οποία αποτελούν το υποκείμενο του <<φόρου ακίνητης περιουσίας >>.

7. Αντικείμενο του φόρου

1.Γενικά.

α. Από πλευράς Δημόσιας Οικονομικής, ως << αντικείμενο >> ενός φόρου ή, κατ' άλλη διατύπωση, ως << νομική βάση >> οποιουδήποτε φόρου, νοείται η φορολογητέα ύλη του συγκεκριμένου φόρου. Ως <<φορολογητέα ύλη >> νοείται κάθε πηγή φορολογίας ή φορολογητέων δυνάμεων (περιουσία, κεφάλαιο, εισόδημα).

β. Από πλευράς Φορολογικού Δικαίου, αντικείμενο ενός φόρου είναι το γεγονός, το περιστατικό ή η σχέση, με την ύπαρξη του οποίου ο νόμος συνδέει τη γένεση της φορολογικής έννομης σχέσης. Φορολογική, δε, έννομη σχέση είναι η δημοσίου δικαίου σχέση, η οποία δημιουργείται μεταξύ του Κράτους, που επιβάλλει τη φορολογική παροχή, και του φορολογουμένου προσώπου, ήτοι, του προσώπου, που είναι υπόχρεο στην καταβολή της. Το αντικείμενο οποιουδήποτε φόρου και οι αναγκαίες, για την επιβολή του, προϋποθέσεις πρέπει να προσδιορίζονται με ακρίβεια, για να καταστεί δυνατή η εύρυθμη εφαρμογή του φόρου αυτού.

Επίσης, για τον προσδιορισμό του αντικειμένου ενός φόρου πρέπει να λαμβάνονται υπόψη και οι σχετικές συνταγματικές διατάξεις. Έτσι, κατά τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 78 του ισχύοντος Συντάγματος, για τον προσδιορισμό του αντικειμένου ενός φόρου απαιτείται η ύπαρξη τυπικού νόμου. Συνεπώς, το αντικείμενο ενός φόρου δεν μπορεί να προσδιορισθεί ούτε με Προεδρικό Διάταγμα, ούτε με υπουργική Απόφαση και φυσικά ούτε με διοικητική σύμβαση μεταξύ κράτους και τρίτου (π.χ. εταιρείας, κ.λπ.)

γ. Από πλευράς << Φόρου Ακίνητης Περιουσίας>>, αντικείμενο του φόρου αυτού, ο οποίος και αυτός είναι φόρος του Κράτους, είναι οι αναφερόμενες στο Ν. 3842/2010 πράξεις, οι οποίες υπόκεινται στο φόρο αυτό ή απαλλάσσονται από το εν λόγω φόρο, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ως άνω νόμου. Σημειώνεται, ότι και οι απαλλασσόμενες από τον ανωτέρω φόρο πράξεις θεωρούνται ως αντικείμενο του φόρου αυτού, επειδή, κατά βασική και θεμελιώδη νομοτεχνική αρχή, πρώτα ο νομοθέτης καθιστά μια πράξη ως αντικείμενο ενός φόρου και μετά απαλλάσσει την πράξη αυτή από το φόρο, για λόγους ειδικούς.

2. Προϋποθέσεις, για το χαρακτηρισμό μίας πράξης, ως αντικείμενο του φόρου.

Μία πράξη για να θεωρηθεί, ότι συνιστά αντικείμενο του <<φόρου ακίνητης περιουσίας>> και να υπαχθεί, εκ του λόγου τούτου, στο καθεστώς του φόρου αυτού, θα πρέπει, ως προς την πράξη αυτή, να συντρέχουν οι παρακάτω προϋποθέσεις, αθροιστικά λαμβανόμενες, ήτοι:

α) Η πράξη να σχετίζεται άμεσα σε κατοχή ακίνητης περιουσίας, που βρίσκεται στην Ελλάδα, όπως αυτή νοείται στο νόμο (άρθρο 27).

β) Η ακίνητη περιουσία να ανήκει σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ανεξάρτητα από την ιθαγένεια, την κατοικία, την έδρα ή τη νομική προσωπικότητα (άρθρο 28).

γ) Η κτήση της ακίνητης περιουσίας να αποδεικνύεται από τον νόμιμο τίτλο της κτήσης αυτής, όπως είναι, για παράδειγμα, το συμβόλαιο, η δικαστική απόφαση, η κατακυρωτική έκθεση, κ.λπ. (άρθρο 28).

8. Πράξεις συνιστώσες αντικείμενο του φόρου, οι οποίες υπόκεινται στον εν λόγω φόρο.

1. Γενικά.

α. Με τις διατάξεις του άρθρου 27 του Ν.3842/2010, ορίζονται τα εξής:

1. Από το έτος 2010, και για κάθε επόμενο, επιβάλλεται φόρος στην ακίνητη περιουσία, που βρίσκεται στην Ελλάδα και ανήκει σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα την 1^η Ιανουαρίου κάθε έτους.

2. Στην έννοια του όρου << ακίνητη περιουσίας>>, για την εφαρμογή του νόμου αυτού, περιλαμβάνονται:

α) Το δικαίωμα της πλήρους και της ψιλής κυριότητας, της επικαρπίας και της οίκησης επί ακινήτων.

β) Το δικαίωμα της αποκλειστικής χρήσης θέσεων στάθμευσης, βοηθητικών χώρων και κολυμβητικών δεξαμενών, που βρίσκονται σε κοινόκτητο τμήμα υπογείου, πιλοτής, δώματος ή ακάλυπτου χώρου οικοδομής των πιο πάνω ακινήτων.

3. Για την επιβολή του φόρου, η έννοια των ακινήτων και των εμπράγματων δικαιωμάτων λαμβάνεται κατά τον Αστικό Κώδικα>>.

β. Από τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 27 του Ν. 3842/2010 προκύπτει ότι αντικείμενο του Φόρου Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Α.Π.) είναι η ανήκουσα σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα ακίνητη περιουσία αυτών, η οποία αποτελείται από κείμενα στην

Ελλάδα ακίνητα, κατά την έννοια των σχετικών διατάξεων του Αστικού Κώδικα, επί των οποίων (ακινήτων) τα παραπάνω πρόσωπα έχουν εμπράγματο δικαίωμα: (α) πλήρους ή ψιλής κυριότητας ή επικαρπίας ή οίκησης ή (β) αποκλειστικής χρήσης θέσεων στάθμευσης, βοηθητικών χώρων, και κολυμβητικών δεξαμενών, που βρίσκονται σε κοινόκτητο τμήμα υπογείου, πιλοτής, δώματος ή ακάλυπτου χώρου οικοδομής των παρακάτω ακινήτων.

2. Προϋποθέσεις, για το χαρακτηρισμό της ακίνητης περιουσίας, ως αντικείμενο του φόρου.

α. Γενικά.

Η ακίνητη περιουσία, για να θεωρηθεί, ως αντικείμενο του φόρου (Φ.Α.Π.) και να υπαχθεί, εκ του λόγου τούτου, στο φόρο αυτό, απαιτείται, εκ του νόμου, η συνδρομή των παρακάτω προϋποθέσεων, ήτοι:

- 1) Η ακίνητη περιουσία να βρίσκεται στην Ελλάδα.
- 2) Η ακίνητη περιουσία να ανήκει σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα.
- 3) Η ακίνητη περιουσία να αποτελείται από ακίνητα, κατά την έννοια των σχετικών διατάξεων του Αστικού Κώδικα.
- 4) Επί της ακίνητης περιουσίας τα παραπάνω φυσικά ή νομικά πρόσωπα να έχουν εμπράγματο δικαίωμα : (α) πλήρους ή ψιλής κυριότητας ή επικαρπίας ή οίκησης ή (β) αποκλειστικής χρήσης θέσεων στάθμευσης, βοηθητικών χώρων και κολυμβητικών δεξαμενών, που βρίσκονται σε κοινόκτητο τμήμα υπογείου, πιλοτής, δώματος ή ακάλυπτου χώρου οικοδομής των ως άνω ακινήτων.

β. Ειδικά.

Επί των ανωτέρω προϋποθέσεων, με τη συνδρομή των οποίων η ακίνητη περιουσία, υπάγεται στο φόρο, λεκτέα, κατά προϋπόθεση, τα ακόλουθα. Ειδικότερα:

1) Η ακίνητη περιουσία να βρίσκεται στην Ελλάδα. Για την εφαρμογή της προϋπόθεσης αυτής:

α. Ως <<ακίνητη περιουσία>> νοείται το σύνολο των ακινήτων, κατά την έννοια των σχετικών διατάξεων του Αστικού Κώδικα, των οποίων κτήτορες είναι φυσικά ή νομικά πρόσωπα, τα οποία συνιστούν το υποκείμενο του φόρου, κατά το άρθρο 28 του Ν.3842/2010.

β. Ως <<ακίνητη περιουσία, που βρίσκεται στην Ελλάδα>> νοείται η ακίνητη περιουσία, που βρίσκεται εντός της ελληνικής επικρατείας, μέσα στα οποία είναι δυνατόν να ασκούνται τα κυριαρχικά δικαιώματα της Ελλάδας. Στην ελληνική επικράτεια περιλαμβάνεται και η περιοχή του Αγίου Όρους.

2) Η ακίνητη περιουσία να ανήκει σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα. Για την εφαρμογή της προϋπόθεσης αυτής:

α. Ως <<φυσικά πρόσωπα>>, γενικά νοούνται μόνο οι άνθρωποι, οι οποίοι έχουν την ικανότητα να είναι υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων (ικανότητα δικαίου, δικαιοπρακτική ικανότητα, προσωπικότητα).

β. Ως <<νομικά πρόσωπα>>, γενικά, νοούνται τα μη φύσει υπάρχοντα πρόσωπα, αλλά, κατά πλάσμα δικαίου, υφιστάμενα και αναγνωριζόμενα, ως υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων. Τα νομικά πρόσωπα διακρίνονται: σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, ήτοι, πρόσωπα, των οποίων ο σκοπός σχετίζεται με την οργάνωση ή τη λειτουργία της πολιτείας (π.χ. Δήμος), και σε νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου, ήτοι, πρόσωπα, τα οποία επιδιώκουν σκοπούς ιδιωτικής φύσης, δηλαδή σκοπούς, που αποβλέπουν στην εξυπηρέτηση των συμφερόντων περιορισμένου κύκλου ανθρώπων. Τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου

διακρίνονται: σε μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα (π.χ. σωματεία, ιδρύματα, επιτροπές εράνων) και σε κερδοσκοπικού χαρακτήρα (π.χ. εταιρείες), χωρίς να αποκλείεται, όπως και τα πρόσωπα αυτά επιδιώκουν, βάσει νόμου, μη κερδοσκοπικό σκοπό, δηλαδή, σκοπό, που θα κείται αμέσως εντός των αρμοδιοτήτων του κράτους, στα πλαίσια της υπ' αυτού άσκησης δημόσιας εξουσίας (π.χ. Δ.Ε.Η.- Α.Ε.).

• Στην, κατά τ' ανωτέρω, έννοια του νομικού προσώπου, και ειδικότερα του νομικού προσώπου ιδιωτικού δικαίου, εμπíμπτον και τα <<πολιτικά κόμματα>>, επειδή και αυτά, σύμφωνα με το άρθρο 29 παρ. 6 του Ν.3023/2002, αποκτούν με την ίδρυση τους νομική προσωπικότητα, για την εκπλήρωση της συνταγματικής τους αποστολής. <<Πολιτικό, δε, κόμμα>> είναι ένωση φυσικών προσώπων (πολιτών), σωματειακάς οργανωμένων, εχόντων το δικαίωμα του εκλέγειν, η οποία (ένωση) εντός των συνταγματικών πλαισίων και δια νομίμων μέσων εκφράζει τη θέληση της υποστηρίζουσας αυτό μερίδας του εκλογικού σώματος και συμβάλλει στην προαγωγή του εθνικού συμφέροντος. Κατ' άλλη έννοια, <<πολιτικό κόμμα>> είναι το τμήμα εκείνο του λαϊκού συνόλου, που συνδέεται με ορισμένες κοινές αρχές και επιδιώξεις και που επιζητεί να επιβληθεί με τη λαϊκή υποστήριξη και να επιτύχει, για ορισμένη περίοδο, τον έλεγχο της πολιτικής εξουσίας προς το σκοπό της πραγματοποίησης των ανωτέρω κοινών αρχών και επιδιώξεων. Ένα πολιτικό κόμμα, αν και, κατ' αρχήν, δεν μπορεί, στο πλαίσιο της συνταγματικής και της συνήθους καταστατικής του αποστολής, να ασκεί στην πράξη οικονομικές δραστηριότητες, εντούτοις δεν αποκλείεται να ασκεί τέτοιες δραστηριότητες, εξαιτίας των οποίων χαρακτηρίζεται και ως υποκείμενο του φόρου προστιθέμενης αξίας, υποχρεούμενο, εκ του λόγου τούτου, στην εκπλήρωση των σχετικών, εκ του φόρου αυτού, υποχρεώσεων του, ως προς τις δραστηριότητες του αυτές. Τέτοιες δραστηριότητες ενός πολιτικού κόμματος είναι, για παράδειγμα, η έκδοση εφημερίδων και λοιπών εντύπων, η διενέργεια διαφόρων εκδηλώσεων, οι διαφημιστικές καταχωρήσεις σε εκδιδόμενα υπ' αυτού έντυπα, κ.λπ. ήτοι, δραστηριότητες, οι οποίες συνιστούν, κατά περίπτωση, παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των σχετικών διατάξεων του περί Φ.Π.Α. Νόμου 2859/2000.

3) Η ακίνητη περιουσία να αποτελείται από ακίνητα, κατά την έννοια των σχετικών διατάξεων του Αστικού Κώδικα.

Για την εφαρμογή της προϋπόθεσης αυτής, ως <<ακίνητα>>, από τα οποία αποτελείται η ακίνητη περιουσία, νοούνται αυτά, που χαρακτηρίζονται ως τέτοια, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 948 του Αστικού Κώδικα, σε συνδυασμό και με τις διατάξεις των άρθρων 953 και 954 του ίδιου Κώδικα. Ειδικότερα : Κατά το άρθρο 948 του Αστικού Κώδικα, ως ακίνητα πράγματα νοούνται το έδαφος και τα συστατικά μέρη αυτού μέρη:

α. Έδαφος.

Ως <<έδαφος>>, κατά την ανωτέρω διάταξη, νοείται ορισμένο τμήμα της επιφάνειας της γης, το οποίο πληροί τους όρους της έννοιας του πράγματος και κυρίως τον όρο του αυθύπαρκτου, δηλαδή, του εξατομικευμένου. Η εξατομικευση αυτή επέρχεται με την ακριβή οριοθέτηση (κατά θέση, όρια, πλευρικές διαστάσεις και σχήμα, που αποτυπώνονται σε τοπογραφικά διαγράμματα) και γίνεται, κατά τη σύσταση εμπράγματων δικαιωμάτων και ιδίως, κατά την κτήση κυριότητας, είτε συμβατικά, είτε με πράξη της αρχής, είτε με δικαστική απόφαση. Συνεπώς, ως ακίνητο δεν νοείται ολόκληρο το γήινο έδαφος, ως σύνολο, αλλά κάθε τμήμα αυτού (π.χ. οικόπεδο), το οποίο οριοθετήθηκε είτε από τη βούληση του κυρίου, είτε από το νόμο. Τμήμα, δε, του εδάφους χωρίς τέτοια οριοθέτηση δεν αποτελεί καν πράγμα, γιατί νομικά δεν είναι αυθύπαρκτο και δεν μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο συναλλαγών.

β. Συστατικά μέρη του εδάφους.

Ως <<συστατικά μέρη του εδάφους>> νοούνται, γενικά, τα ενσωματωμένα και στερρώς συνδεδεμένα με το έδαφος πράγματα.

• Περί των συστατικών πραγμάτων ασχολούνται τα άρθρα 953 και 954 του Αστικού Κώδικα (Α.Κ.). Και το μεν άρθρο 953 δίνει την έννοια του συστατικού, βάσει γενικών κριτηρίων, ενώ το άρθρο 954 καθορίζει ρητά ποια πράγματα θεωρούνται ως συστατικά.

1) Συστατικά άρθρου 953 Αστικού Κώδικα.

α. Ο Αστικός Κώδικας στο άρθρο 953 αυτού δεν δίνει τον ορισμό του συστατικού, αλλά αρνητικά μόνο καθορίζει ποια πράγματα δεν είναι συστατικά.

Κατά την επιστήμη και κατά τη νομολογία, ως <<συστατικό>>, γενικά, θεωρείται το πράγμα, που βρίσκεται σε διαρκή σωματικό σύνδεσμο (φυσικό ή τεχνητό) με άλλο πράγμα, έτσι ώστε να θεωρείται με αυτό, σύμφωνα με την αντίληψη των συναλλαγών, ως ενιαίο πράγμα (π.χ. οικοδομή σε σχέση με το οικοπέδο).

Κατά το άρθρο, δε, 953 του Αστικού Κώδικα, ως συστατικό μέρος πράγματος (εν προκειμένω του εδάφους) θεωρείται το πράγμα, που δεν μπορεί να αποχωρισθεί από το κύριο πράγμα (εν προκειμένω από το έδαφος), χωρίς να υποστεί βλάβη αυτό ή το κύριο πράγμα (εν προκειμένω το έδαφος) ή να αλλοιωθεί η ουσία ή ο προορισμός είτε του ενός, είτε του άλλου. Συνεπώς, το συστατικό πράγμα προϋποθέτει πάντοτε την ύπαρξη <<κυρίου>> πράγματος, έναντι του οποίου το συστατικό είναι παρεπόμενο.

β. Κατά την έννοια των διατάξεων του ως άνω άρθρου 953 του Αστικού Κώδικα:

- Βλάβη του συστατικού ή του κυρίου πράγματος είναι η ολική ή μερική καταστροφή ή του συστατικού ή του κυρίου πράγματος, δηλαδή, η φθορά ή η ζημία αυτών. Η βλάβη πρέπει να είναι ουσιώδης, γιατί αν η βλάβη είναι ασήμαντη τότε το μέρος του πράγματος, που αποχωρίζεται, δεν είναι συστατικό, σύμφωνα με τον όρο αυτό.

- Αλλοίωση της ουσίας του συστατικού ή κυρίου πράγματος υπάρχει:

(α) επί συστατικού πράγματος, όταν αυτό μετά τον αποχωρισμό του από το κύριο πράγμα, αίρεται εντελώς ή μειώνεται σταθερά η δυνατότητα χρησιμοποίησης, που είχε αυτό μέχρι τον αποχωρισμό του από το κύριο πράγμα και

(β) επί κυρίου πράγματος, όταν, μετά τον αποχωρισμό αυτού από το συστατικό πράγμα, γίνεται αδύνατη ή δυσχεραίνεται σοβαρά η χρησιμοποίηση του.

- Αλλοίωση του προορισμού του συστατικού ή του κυρίου πράγματος υπάρχει, όταν μεταβάλλεται ο οικονομικός προορισμός αυτών, δηλαδή, εκείνος, τον οποίο τα πράγματα αυτά είναι προορισμένα να εξυπηρετούν.

γ. Τα συστατικά του άρθρου 953 Α.Κ. (ουσιώδη συστατικά) έχουν ορισμένα χαρακτηριστικά, τα οποία συνοψίζονται στα εξής κύρια σημεία:

- Τα συστατικά (ουσιώδη) του άρθρου 953 Α.Κ. δεν μπορούν να είναι αντικείμενο ιδιαίτερου εμπράγματος δικαιώματος. Για όσο διάστημα διαρκεί ο σύνδεσμος του συστατικού με το κύριο πράγμα, το συστατικό δεν μπορεί να μεταβιβασθεί χωριστά από το κύριο πράγμα (άρθρο 953 Α.Κ.).

- Κάθε εμπράγματη δικαιοπραξία, που αφορά το κύριο πράγμα, καταλαμβάνει αυτοδικαίως και το συστατικό πράγμα, ακόμη και αν σ' αυτή τη δικαιοπραξία δεν γίνεται σχετική ρητή μνεία.

- Τα εμπράγματα δικαιώματα, που υπήρχαν στο συστατικό, πριν αυτό συνδεθεί με το κύριο πράγμα, αποσβένονται οριστικά με το κύριο πράγμα.

- Τα εμπράγματα δικαιώματα πάνω στο συστατικό πράγμα παραμένουν, καταρχήν, αμετάβλητα και μετά τον αποχωρισμό του από το κύριο πράγμα.

- Αυτοτελής διεκδίκηση του συστατικού δεν είναι δυνατή.

- Δεν είναι δυνατή η διανομή συστατικού χωριστά από το κύριο πράγμα

- Δεν επιτρέπεται η αυτοτελής κατάσχεση συστατικών. Η κατάσχεση ακινήτου επεκτείνεται από το νόμο και στα συστατικά αυτού.
- Η αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτου επεκτείνεται αυτοδικαίως και στα συστατικά αυτού, άσχετα αν αυτά περιελήφθησαν ή όχι στην πράξη της απαλλοτρίωσης.
- Τα συστατικά (ουσιώδη) του άρθρου 953 Α.Κ. ακολουθούν τη νομική τύχη του κύριου πράγματος, εκτός, εάν, με ειδική διάταξη νόμου, προβλέπεται ειδική αντιμετώπιση αυτών.

2) Συστατικά άρθρου 954 Αστικού Κώδικα.

Ως συστατικά ακινήτου, κατά το άρθρο 954 του Αστικού Κώδικα, νοούνται:

(α) τα μέσα του εδάφους στερρώς συνδεδεμένα πράγματα και ιδίως τα οικοδομήματα. Στερεή, δε, σύνδεση υπάρχει τόσο με την έννοια της τεχνικά στερεής σύνδεσης, όσο και της οικονομικά αναπόσπαστης προσαρμογής, που απαιτεί, για τον αποχωρισμό του πράγματος από το έδαφος δυσανάλογες θυσίες κόπο. Δαπάνης και ζημίας. Δεν έχει σημασία αν η σύνδεση του πράγματος με το έδαφος είναι υπόγεια ή υπέργεια. Ο όρος <<οικοδόμημα>>, κατά την ανωτέρω διάταξη, νοείται τόσο με τη στενή, όσο και την ευρεία αυτού έννοια. Οικοδόμημα, με τη στενή έννοια, είναι το πράγμα, που συνδέεται με το έδαφος και προορίζεται, για κατοικία ανθρώπων ή ζώων ή για την εξυπηρέτηση της οικονομίας των ανθρώπων.

4) Επί της ακίνητης περιουσίας τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα να έχουν, κατά περίπτωση, εμπράγματο δικαίωμα:

(α) πλήρους ή ψιλής κυριότητας ή επικαρπίας ή οίκησης ή

(β) αποκλειστικής χρήσης θέσεων στάθμευσης, βοηθητικών χώρων και κολυμβητικών δεξαμενών, που βρίσκονται σε κοινόκτητο τμήμα υπογείου, πιλοτής, δώματος ή ακάλυπτου χώρου οικοδομής των ως άνω ακινήτων.

α. Γενικά περί των εμπράγματων δικαιωμάτων.

1. Έννοια εμπράγματος δικαιώματος. Ως εμπράγματο δικαίωμα νοείται αυτό, που παρέχει άμεση και κατά παντός εξουσία επί του πράγματος (άρθρο 973 Α.Κ.).

2. Διαφορά εμπράγματος δικαιώματος και ενοχικού δικαιώματος. Ενοχικό δικαίωμα είναι η εξουσία, όπως απαιτήσει κάποιος από άλλο πρόσωπο πράξη ή παράλειψη. Το ενοχικό δικαίωμα στηρίζεται στην ενοχή. Ενοχή, δε, είναι η νομική σχέση μεταξύ δύο, τουλάχιστον, προσώπων, δυνάμει της οποίας το ένα (οφειλέτης) υποχρεούται απέναντι στο άλλο (δανειστής) σε ορισμένη παροχή, που μπορεί να συνίσταται είτε σε πράξη, είτε σε παράλειψη (άρθρο 287 Α.Κ.).

- Τα εμπράγματα δικαιώματα απαριθμούνται στο νόμο (Α.Κ.) περιοριστικά (κυριότητα, δουλείες, ενέχυρο, υποθήκη), ενώ τα ενοχικά δεν απαριθμούνται, επειδή τα συμβαλλόμενα μέρη, δυνάμει της αρχής της ελευθερίας των συμβάσεων, μπορούν να δημιουργήσουν, δια συμβάσεως, και άλλες ενοχικές σχέσεις, πέρα αυτών, που ορίζονται από το νόμο, όπως είναι, λ.χ. η πώληση, η μίσθωση κ.λπ.

3. Διακρίσεις εμπράγματων δικαιωμάτων. Ο Αστικός Κώδικας στο άρθρο 973 αυτού αναγνωρίζει, ως εμπράγματα δικαιώματα, την κυριότητα, τις δουλείες, το ενέχυρο και την υποθήκη. Η απαρίθμηση των εμπράγματων αυτών δικαιωμάτων στον νόμο (άρθρο 973 Α.Κ.) είναι περιοριστική, αποκλειστική (numerousclauses), επειδή τα εμπράγματα δικαιώματα είναι απόλυτα, δυνάμενα να στραφούν κατά παντός.

Ειδικότερα, κατά τον νόμο (άρθρο 973 Α.Κ.):

α. <<Κυριότητα>> είναι η αναγνωριζόμενη από τον νόμο άμεση, απόλυτη και καθολική εξουσία του προσώπου πάνω στο πράγμα, κινητό ή ακίνητο. Η κυριότητα διακρίνεται σε πλήρη κυριότητα και σε ψιλή κυριότητα.

β. <<Δουλεία>> είναι το εμπράγματο δικαίωμα επί αλλότριου πράγματος, κινητού ή ακινήτου, το οποίο περιέχει μερική εξουσία χάριν ορισμένου προσώπου ή πράγματος.

γ. <<Ενέχυρο >> είναι το εμπράγματο δικαίωμα επί ξένου κινητού πράγματος, το οποίο είναι δεκτικό εκποίησης, προς εξασφάλιση απαίτησης, δια προνομιακής ικανοποίησης του δανειστή από το πράγμα (άρθρο 1209 Α.Κ.). Το ενέχυρο είναι παρεπόμενο σύμφωνο (δικαίωμα), γιατί προϋποθέτει την ύπαρξη έγκυρης απαίτησης, έστω και μέλλουσας, προς εξασφάλιση της οποίας συνίσταται.

δ. <<Υποθήκη>> είναι το εμπράγματο δικαίωμα επί ξένου ακινήτου, προς εξασφάλιση απαίτησης, δια προνομιακής ικανοποίησης του δανειστή από το πράγμα (άρθρο 1257 Α.Κ.). Η υποθήκη είναι παρεπόμενο σύμφωνο (δικαίωμα), γιατί προϋποθέτει έγκυρη απαίτηση, έστω και μέλλουσα, προς εξασφάλιση της οποίας συνίσταται.

4. Εμπράγματα δικαιώματα, βάσει ειδικών νόμων.

Εκτός από τα ανωτέρω εμπράγματα δικαιώματα, που ρυθμίζονται από τον Αστικό Κώδικα, υπάρχουν και εμπράγματα δικαιώματα, που έχουν καθιερωθεί και ρυθμίζονται από ειδικούς νόμους. Τα σπουδαιότερα από τα εμπράγματα αυτά δικαιώματα είναι τα ακόλουθα:

α. Το δικαίωμα κυριότητας πάνω σε μεταλλείο, δηλαδή, η μεταλλειοκτησία. Η μεταλλειοκτησία, δηλαδή, το δικαίωμα κυριότητας πάνω σε μεταλλείο, είναι αυτοτελές εμπράγματο δικαίωμα, διακρινόμενο από την κυριότητα πάνω στο έδαφος, το οποίο έχει ως περιεχόμενο την εξουσία αναζήτησης, εξόρυξης και εκμετάλλευσης των μεταλλευτικών ορυκτών (μεταλλευμάτων).

β. Το δικαίωμα του Κράτους πάνω στις ιαματικές πηγές. Δυνάμει ειδικού νόμου (Ν. 2188/1920 <<περί ιαματικών πηγών>>), το Κράτος έχει χωριστή κυριότητα σε ορισμένες ιαματικές πηγές, ανεξάρτητη από την κυριότητα του εδάφους, όπου βρίσκεται η πηγή, και τούτο, κατ' εξαίρεση του άρθρου 954 του Αστικού Κώδικα, σύμφωνα με το οποίο το νερό κάτω από το έδαφος και η πηγή αποτελούν συστατικά του ακινήτου και επομένως ανήκουν στον κύριο του ακινήτου, αφού χωριστή κυριότητα συστατικών δεν είναι δυνατή (άρθρο 953 Α.Κ.). Η εκμετάλλευση των ιαματικών πηγών, που ανήκουν στο Κράτος, γίνεται είτε απευθείας από το ίδιο, είτε με παραχώρηση της ασκήσεως του δικαιώματος σε τρίτους.

γ. Το δικαίωμα προτιμήσεως του Κράτους πάνω σε ακίνητα, που κείνται σε ζώνη ενεργού πολεοδομίας. Πρόκειται, για το δικαίωμα του Δημοσίου, σε περίπτωση επικείμενης πώλησης ακινήτου, που βρίσκεται μέσα σε ζώνη ενεργού πολεοδομίας, να προτιμηθεί αυτό, ως αγοραστής με το ίδιο τίμημα.

β. Εμπράγματα δικαιώματα, που ενδιαφέρουν από πλευράς Φόρου Ακίνητης Περιουσίας.

1. Γενικά. Από τα προαναφερόμενα εμπράγματα δικαιώματα ενδιαφέρουν, από πλευράς Φόρου Ακίνητης Περιουσίας, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 27 του Ν. 3842/2010, μόνο τα εμπράγματα δικαιώματα:

- α) Της κυριότητας (πλήρους και ψιλής)
- β) Της επικαρπίας (προσωπική δουλεία).
- γ) Της οίκησης (προσωπική δουλεία).

δ) Της αποκλειστικής χρήσης θέσεων στάθμευσης, βοηθητικών χώρων και κολυμβητικών δεξαμενών, που βρίσκονται σε κοινόκτητο τμήμα υπογείου, πιλοτής, δώματος ή ακάλυπτου χώρου οικοδομής (πραγματική δουλεία χρήσης ορισμένης επιφάνειας).

2. Ειδικά περί των εμπράγματων δικαιωμάτων, που συνιστούν αντικείμενο του Φόρου Ακίνητης Περιουσίας. Κατωτέρω αναφερόμαστε αναλυτικά περί των ανωτέρω

εμπράγματων δικαιωμάτων, που συνιστούν το αντικείμενο του Φόρου Ακίνητης Περιουσίας, ήτοι:

A. Κυριότητα (πλήρης-ψιλή).

1) Έννοια.

Ο Αστικός Κώδικας δεν δίνει τον ορισμό της κυριότητας. Από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 973 και 1000 του εν λόγω Κώδικα συνάγεται, ότι <<κυριότητα>> (dominium-proprietas), γενικά, είναι η αναγνωριζόμενη από το νόμο άμεση, απόλυτη και καθολική εξουσία του προσώπου πάνω στο πράγμα, και εν προκειμένω στο ακίνητο. Το κύριο χαρακτηριστικό της κυριότητας είναι η καθολικότητα της εξουσίας του κυρίου πάνω στο πράγμα.

2) Διάκριση της κυριότητας σε πλήρη και σε ψιλή κυριότητα.

Η κυριότητα διακρίνεται σε πλήρη (plena) κυριότητα και σε ψιλή (nuda) κυριότητα.

α. Πλήρης κυριότητα είναι η κυριότητα, που περιέχει τόσο την ψιλή κυριότητα, όσο και την επικαρπία.

β. Ψιλή κυριότητα είναι η κυριότητα, που στερείται της επικαρπίας.

3) Τρόποι κτήσης της κυριότητας (πλήρους-ψιλής) επί ακινήτου.

Η κτήση (απόκτηση) της κυριότητας επί ακινήτου πραγματοποιείται είτε κατά παράγωγο, είτε κατά πρωτότυπο τρόπο. Ως <<παράγωγη κτήση>> νοείται αυτή, που στηρίζεται σε προϋπάρχον δικαίωμα άλλου προσώπου. Δηλαδή, το δικαίωμα είτε περιέρχεται στον αποκτώντα, όπως βρισκόταν στο άλλο πρόσωπο, είτε πηγάζει από το δικαίωμα του άλλου προσώπου. Ως <<πρωτότυπη κτήση>> νοείται αυτή, που δεν στηρίζεται σε δικαίωμα, είναι, δηλαδή, ανεξάρτητη από το δικαίωμα άλλου προσώπου. Στην πρωτότυπη κτήση δεν υπάρχει δικαιοπάροχος ή δικαιοδότης, γι' αυτό και το δικαίωμα γεννάται το πρώτον στο πρόσωπο του κτήτορα.

• Κατόπιν των ανωτέρω, ως προς τον τρόπο της κτήσης κυριότητας ακινήτου, θα πρέπει να διακρίνουμε:

α.Κτήση κυριότητας ακινήτου δια συμβάσεως.

Για την κτήση (απόκτηση) της κυριότητας ακινήτου δια συμβάσεως απαιτείται, κατά το άρθρο 1033 του Αστικού Κώδικα, συμφωνία μεταξύ του κυρίου και του αποκτώντος, ότι, για νόμιμη αιτία, μετατίθεται σ' αυτόν η κυριότητα, η οποία (συμφωνία) περιβάλλεται τον τύπο του συμβολαιογραφικού εγγράφου και υποβάλλεται σε μεταγραφή.

Συνεπώς, για την έγκυρη κτήση (απόκτηση) της κυριότητας ενός ακινήτου απαιτείται, σύμφωνα με την ανωτέρω διάταξη του άρθρου 1033 του Αστικού Κώδικα, να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις, ήτοι:

1) Έπαρξη κυριότητας του μεταβιβάζοντος το ακίνητο επί του εν λόγω ακινήτου, κατά το χρόνο μεταβίβασης.

2) Συμφωνία μεταξύ του κυρίου του ακινήτου και του αποκτώντος το ακίνητο αυτό, περί μεταθέσεως (μεταβίβασης) της κυριότητας επ' αυτού. Η συμφωνία αυτή αποτελεί σύμβαση και μάλιστα εμπράγματη, η οποία πρέπει να διακρίνεται από την ενοχική ή υποσχετική σύμβαση (π.χ. πώληση, ανταλλαγή, δωρεά), σε εκπλήρωση της οποίας μεταβιβάζεται η κυριότητα. Στην πράξη η εμπράγματη και η ενοχική σύμβαση καταρτίζονται ταυτόχρονα με το ίδιο συμβόλαιο.

3) Η συμφωνία, για τη μεταβίβαση της κυριότητας πρέπει να γίνεται, για νόμιμη αιτία. Δηλαδή, στη σύμβαση δεν αρκεί η δήλωση, ότι μεταβιβάζεται η κυριότητα, αλλά θα πρέπει να αναγράφεται και ο νόμιμος λόγος της μεταβίβασης, γιατί αλλιώς η κυριότητα δεν μεταβιβάζεται.

4) Η συμφωνία, για τη μεταβίβαση της κυριότητας, θα πρέπει να περιβληθεί τον συμβολαιογραφικό τύπο, δηλαδή, να γίνει δια συμβολαιογραφικού εγγράφου. Το συμβολαιογραφικό αυτό έγγραφο είναι συστατικό στοιχείο της σύμβασης (συμφωνίας), γι' αυτό και η έλλειψη του έχει ως αποτέλεσμα την ακυρότητα της σύμβασης (συμφωνίας).

5) Η συμφωνία περί μεταβίβασης της κυριότητας να υποβληθεί σε μεταγραφή στο βιβλίο μεταγραφών του οικείου υποθηκοφυλακείου. Από και δια της μεταγραφής αυτής επέρχεται και η μεταβίβαση της κυριότητας του ακινήτου στον αποκτώντα τούτο.

β. Κτήση κυριότητας ακινήτου διά μονομερούς δικαιοπραξίας αιτία θανάτου, ήτοι, δια διαθήκης.

Η κτήση της κυριότητας του ακινήτου μπορεί να επέλθει και δια μεταβίβασης του ακινήτου από τον κληρονομούμενο στον κληρονόμο (άρθρο 1712 Α.Κ.) ή στον κληροδόχο (άρθρο 1714 Α.Κ.) ή στον καταπιστευματοδόχο (άρθρο 1923 Α.Κ.), δια μονομερούς αιτία θανάτου δικαιοπραξίας, του κληρονομούμενου, η οποία περιβάλλεται τον τύπο της διαθήκης.

γ. Κτήση κυριότητας ακινήτου δια χρησικτησίας.

Χρησικτησία, γενικά είναι η κτήση της κυριότητας ξένου πράγματος (και εν προκειμένω ακινήτου), δια μακροχρονίου νομής επ' αυτού, συντρεχουσών και άλλων προϋποθέσεων. Η χρησικτησία αποτελεί πρωτότυπο τρόπο κτήσης της κυριότητας ακινήτου, επειδή το δικαίωμα γεννάται το πρώτον στο πρόσωπο του κτήτορα.

2. Διάκριση.

Η χρησικτησία διακρίνεται σε τακτική (άρθρο 1041 Α.Κ.) και έκτακτη (άρθρο 1045 Α.Κ.). Ειδικότερα:

α. Τακτική χρησικτησία.

Για την κτήση κυριότητας ακινήτου, δια τακτικής χρησικτησίας, απαιτείται η συνδρομή των παρακάτω προϋποθέσεων, ήτοι:

(αα) Πράγμα δεκτικό και μη εξαρτημένο της χρησικτησίας. Το πράγμα αυτό, που μπορεί να είναι και ακίνητο, δεν πρέπει να είναι ανεπίδεκτο χρησικτησίας (άρθρο 1054 Α.Κ.) ή να εξαιρείται από την χρησικτησία (άρθρο 1055 Α.Κ.).

(ββ) Νομή επί του πράγματος, ασκούμενη διανοία κυρίου (άρθρο 1041 Α.Κ.). Η νομή πρέπει να υπάρχει σε όλο τον αναγκαίο, για τη χρησικτησία χρόνο (και άρθρο 1046 Α.Κ.).

(γγ) Καλή πίστη. Καλή πίστη επί χρησικτησίας υπάρχει όταν ο νομέας, χωρίς βαριά αμέλεια, έχει την πεποίθηση, ότι απέκτησε την κυριότητα επί του πράγματος (άρθρο 1042 Α.Κ.). Συνεπώς, καλή πίστη στη χρησικτησία είναι η πεποίθηση του νομέα, ότι απέκτησε την κυριότητα επί του πράγματος. Αν, αντίθετα, ο νομέας γνωρίζει, ότι δεν έγινε κύριος ή το αγνοεί από βαρεία αμέλεια, καλή πίστη δεν υπάρχει.

(δδ) Νόμιμος τίτλος. Ο νόμος συγκαταλέγει μεταξύ των προϋποθέσεων της χρησικτησίας τον νόμιμο τίτλο (άρθρο 1041 Α.Κ.) ή τον νομιζόμενο τίτλο (άρθρο 1043 Α.Κ.), χωρίς, όμως, να δίνει τον ορισμό της έννοιας τους. Ταυτόσημος του όρου <<νόμιμος τίτλος>> είναι ο όρος <<έγκυρος τίτλος>>.

- Ως <<νόμιμος τίτλος>> νοείται το γεγονός (περιστατικό), το οποίο, λόγω ελαττώματος του τίτλου, δεν επιφέρει την κτήση της κυριότητας, επειδή αυτή έλειπε από τον δικαιοπάροχο. Π.χ. μία δωρεά ακινήτου έγινε με συμβολαιογραφικό έγγραφο και μεταγραφή, αλλά ο δωρητής δεν ήταν κύριος του ακινήτου.

- Ως <<νομιζόμενος τίτλος>>, κατά μία άποψη, νοείται, αφενός ο ανύπαρκτος, τον οποίο ο νομέας δικαιολογημένα, δηλαδή, χωρίς βαρεία αμέλεια, εξέλαβε ως

υπάρχοντα, και αφετέρου ο άκυρος, τον οποίο ο νομέας δικαιολογημένα θεώρησε ως έγκυρο.

(εε) Πάροδος ορισμένου χρόνου. Για την κτήση της κυριότητας με χρησικτησία, η νομή πρέπει επί ακινήτων να διαρκέσει δέκα (10) χρόνια (άρθρο 1041 Α.Κ.). Ο χρόνος αρχίζει από την κτήση της νομής (άρθρο 241 Α.Κ) και συμπληρώνεται με την παρέλευση της αντίστοιχης ημερομηνίας του τελευταίου χρόνου (άρθρο 243 Α.Κ.). (στστ) Δικαστική απόφαση, με την οποία αναγνωρίζεται το εμπράγματο δικαίωμα της κυριότητας επί ακινήτου με χρησικτησία και μεταγραφή της εν λόγω δικαστικής απόφασης στα οικεία βιβλία μεταγραφών (άρθρο 1192 Α.Κ.).

β. Έκτακτη χρησικτησία

Για την κτήση κυριότητας ακινήτου με έκτακτη χρησικτησία απαιτείται η συνδρομή των παρακάτω προϋποθέσεων, ήτοι:

(αα) Πράγμα δεκτικό και μη εξηρημένο της χρησικτησίας. Ισχύει ό,τι και επί τακτικής χρησικτησίας.

(ββ) Νομή επί του πράγματος, ασκούμενη διανοία κυρίου (άρθρο 1041 Α.Κ.). Εν προκειμένω εφαρμόζεται και το τεκμήριο της νομής, κατ' άρθρο 1046 του Αστικού Κώδικα.

(γγ) Πάροδος ορισμένου χρόνου. Η νομή πρέπει να διαρκέσει, τόσο επί κινητών, όσο και επί ακινήτων, για μία εικοσαετία, όσος, δηλαδή, είναι και ο χρόνος παραγραφής της διεκδικητικής αγωγής.

(δδ) Δικαστική απόφαση, με την οποία αναγνωρίζεται το εμπράγματο δικαίωμα της κυριότητας επί ακινήτου με χρησικτησία και μεταγραφή της εν λόγω δικαστικής απόφασης στα οικεία βιβλία μεταγραφών (άρθρο 1192 Α.Κ.).

γ. Κτήση κυριότητας ακινήτου με εξ' αδιαθέτου ή νόμιμη κληρονομική διαδοχή, ήτοι, χωρίς διαθήκη.

Η κτήση της κυριότητας ακινήτου μπορεί να επέλθει όχι μόνο δια μονομερούς δικαιοπραξίας αιτία θανάτου, δηλαδή, δια διαθήκης, αλλά και με εξ' αδιαθέτου ή νόμιμη διαδοχή. Εξ' αδιαθέτου, δε, διαδοχή λαμβάνει χώρα όταν δεν υπάρχει διαθήκη ή αυτή, που υπάρχει, δεν είναι έγκυρη ή όταν η εκ διαθήκης διαδοχή ματαιωθεί εν όλω ή εν μέρει (άρθρα 1710 Α.Κ.), π.χ., συνέπεια αποποίησης της κληρονομιάς εκ μέρους του κληρονόμου, την οποία αυτός απέκτησε αυτοδικαίως (άρθρο 1847 Α.Κ.). Η εξ' αδιαθέτου διαδοχή έχει ως δικαιολογία τη μέριμνα της πολιτείας υπέρ της οικογενείας.

• Επί εξ' αδιαθέτου διαδοχής καλούνται, κατά νόμον, κατά σειρά, οι παρακάτω έξι τάξεις, ήτοι:

- Στην πρώτη τάξη: οι κατιόντες του κληρονομούμενου απεριορίστως, ενήλικοι ή ανήλικοι, ανεξαρτήτως φύλου (άρθρο 1813 Α.Κ.).

- Στην δεύτερη τάξη : ομού οι γονείς του κληρονομούμενου, οι αδελφοί, καθώς και τα τέκνα και οι έγγονοι προαποβιωσάντων αδελφών αυτού (άρθρο 1814 Α.Κ.).

-Στην Τρίτη τάξη: οι παππούδες και οι γιαγιάδες του κληρονομούμενου και οι εκ των κατιόντων αυτών τα τέκνα και οι έγγονοι (άρθρο 1816 Α.Κ.).

-Στην τέταρτη τάξη: οι προπαππούδες και οι προγιαγιάδες του κληρονομούμενου (άρθρο 1817 Α.Κ.).

-Στην Πέμπτη τάξη : ο επιζών των συζύγων (άρθρο 1821 Α.Κ.).

-Στην έκτη τάξη : το Δημόσιο, όταν δεν υπάρχει κανένας συγγενής εκ των υπό του νόμου καλουμένων (άρθρο 1824 Α.Κ.).

δ.Κτήση κυριότητας ακινήτου δι' επιδικάσεως ή προσκυρώσεως.

Σχετικά διακρίνουμε:

1) Κτήση κυριότητας με επιδίκαση. Τρόπος κτήσης της κυριότητας ακινήτου αποτελεί και η επιδίκαση, δηλαδή, η απονομή κυριότητας με δικαστική απόφαση (άρθρο 1056 Α.Κ.), η οποία, μάλιστα, πρέπει και να μεταγραφεί (άρθρο 1192 Α.Κ.), επειδή η δικαστική αυτή απόφαση είναι δημιουργική της κυριότητας.

2) Κτήση κυριότητας με προσκύρωση. Προσκύρωση υπάρχει όταν, δια πράξεως της διοικητικής αρχής, αφαιρείται από κάποιον η κυριότητα ενός ακινήτου, η οποία μεταβιβάζεται σε κάποιο άλλο (άρθρο 1056 Α.Κ.). Η προσκύρωση είναι πρωτότυπος τύπος κτήσης κυριότητας, γιατί με αυτή δεν επέρχεται μεταβίβαση της κυριότητας από τον μέχρι τώρα κύριοι σ' αυτόν προς τον οποίο γίνεται η προσκύρωση, αλλά ο πρώτος χάνει την κυριότητα και ο δεύτερος αποκτά νέα.

4) Συγκυριότητα επί ακινήτου.

Η κυριότητα ενός ακινήτου ανήκει, συνήθως, σε ένα πρόσωπο. Δεν αποκλείεται, όμως, η κυριότητα ενός ακινήτου να ανήκει και σε περισσότερα του ενός πρόσωπα, οπότε, στην περίπτωση αυτή, θα πρόκειται, για <<συγκυριότητα>> περισσότερων προσώπων επί αυτού ακινήτου.

α. Έννοια.

Συγκυριότητα, γενικά, είναι η κυριότητα πλειόνων προσώπων επί του αυτού πράγματος, κινητού ή ακινήτου, εξ αδιαιρέτου και κατ' ιδανικά μέρη, επί της οποίας εφαρμόζονται οι περί κοινωνίας διατάξεις (άρθρα 785) του Αστικού Κώδικα (άρθρο 1113 Α.Κ.).

β. Στοιχεία.

Από τον παραπάνω ορισμό προκύπτει, ότι τα αναγκαία στοιχεία της έννοιας της συγκυριότητας είναι:

1) Ύπαρξη κυριότητας επί ακινήτου, η οποία ανήκει σε περισσότερα του ενός πρόσωπα.

2) Η κυριότητα επί του ακινήτου να ανήκει σε περισσότερα πρόσωπα εξ αδιαιρέτου και κατ' ιδανικά μέρη.

□ Μτων όρο <<εξ' αδιαιρέτου>> επιδιώκεται να καθορισθεί η γενική μορφή ένταξης του δικαιώματος της κυριότητας μεταξύ των περισσότερων συγκυριών. Χαρακτηριστικό της μορφής αυτής είναι, ότι το κοινό ακίνητο, ως αντικείμενο του βασικού δικαιώματος της κυριότητας δεν διαιρείται, κατά τους φυσικούς νόμους, σε ορατά και εξωτερικώς διακριτά τμήματα, έτσι ώστε το κάθε επιμέρους τμήμα, ως φυσικώς διαιρετό μέρος του ακινήτου, να μπορούσε να αποτελέσει αντικείμενο του επιμέρους δικαιώματος της συγκυριότητας επί του ακινήτου.

□ Μτων όρο <<κατ' ιδανικά μέρη>> καθορίζεται η ειδικότερη και οριστική μορφή ένταξης του δικαιώματος της κυριότητας μεταξύ των περισσότερων συγκυριών. Χαρακτηριστικό της μορφής αυτής είναι, ότι το κοινό ακίνητο, ως αντικείμενο του βασικού δικαιώματος της κυριότητας, διαιρείται, όχι κατά τους νόμους της φύσης, αλλά κατά τους νόμους της νοήσεως κατ' ιδανικά μέρη.

γ. Συγκυριότητα και κοινωνία.

Η συγκυριότητα (άρθρο 1113 Α.Κ.) δημιουργεί εκ του νόμου, χωρίς, δηλαδή, ιδιαίτερη σύμβαση μεταξύ των συγκυριών, σχέση κοινωνίας, κατ' άρθρο 785 και επ. Αστικού Κώδικα. Πρόκειται, για την λεγόμενη <<κοινωνία των συγκυριών>>, που αποτελεί τη βασικότερη μορφή κοινωνίας, πράγμα, που δικαιολογεί και την παραπομπή των διατάξεων του άρθρου 1113 του Αστικού Κώδικα στις περί κοινωνίας διατάξεις του άρθρου 785 και επ. του ίδιου Κώδικα. Οι διατάξεις, δε, περί κοινωνίας εφαρμόζεται παράλληλα με τις διατάξεις περί κυριότητας και, επίσης, βάσει αυτών κρίνονται τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις των συγκυριών.

δ. Σύσταση συγκυριότητας.

Η συγκυριότητα επί ακινήτου συνίσταται κατά τον ίδιο τρόπο, που αποκτάται και η κυριότητα ακινήτου από ένα πρόσωπο ήτοι:

- 1) Δια συμβάσεως, όπως, για παράδειγμα, επί μεταβίβασεως της κυριότητας ακινήτου σε πλείονα πρόσωπα αιτία πωλήσεως, δωρεάς, κ.λπ.
- 2) Δια μονομερούς δικαιοπραξίας αιτία θανάτου, δηλαδή, με διαθήκη, με την οποία εγκαθίστανται περισσότερα πρόσωπα, ως συγκύριοι, επί του αυτού ακινήτου, ως κληρονόμοι, κληροδόχοι και καταπιστευματοδόχοι.
- 3) Δια χρησικτησίας, τακτικής ή έκτακτης, κατά τους γενικούς κανόνες.
- 4) Δια εξ αδιαθέτου ή νόμιμης κληρονομικής διαδοχής, δηλαδή, χωρίς διαθήκη, όταν οι κληρονόμοι είναι περισσότεροι από ένας.
- 5) Δι' άλλων τρόπων, δια των οποίων, με ειδικές διατάξεις, περισσότερα του ενός πρόσωπα εγκαθίστανται, ως συγκύριοι, επί του αυτού ακινήτου, όπως, για παράδειγμα, επί των περιπτώσεων της επιδίκασης ή προσκύρωσης(άρθρο 1056 Α.Κ.) ή επί άλλων περιπτώσεων, που ρυθμίζονται με διατάξεις ειδικών νόμων.

ε. Δικαιώματα και υποχρεώσεις συγκυρίων.

Με τη γένεση της συγκυριότητας δημιουργείται, όπως προαναφέρθηκε, μεταξύ των συγκυρίων σχέση κοινωνίας, κατ' άρθρο 785 του Αστικού Κώδικα, η λεγόμενη <<κοινωνία συγκυρίων>>, με τις διατάξεις της οποίας (κοινωνίας) κρίνονται, κατ' άρθρο 785 του Αστικού Κώδικα, τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις των συγκυρίων. Επειδή η έκταση συμμετοχής του κάθε συγκυρίου στη συγκυριότητα είναι ανάλογη με το μέγεθος της μερίδας, γι' αυτό και τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις του κάθε συγκυρίου ανταποκρίνονται στα ποσοστά των μερίδων, εφόσον αυτές είναι επιδεκτικές αριθμητικής διαίρεσης. Κατόπιν αυτού διακρίνουμε:

• Δικαιώματα. Έκαστος των συγκυρίων:

- 1) Έχει δικαίωμα χρήσης του κοινού ακινήτου, εφόσον εξ αυτής δεν παρακωλύεται η σύγκριση των λοιπών (άρθρο 787 Α.Κ.).
- 2) Έχει δικαίωμα συμμετοχής στη διοίκηση του κοινού ακινήτου (άρθρα 788-792 Α.Κ.).
- 3) Έχει δικαίωμα επί των καρπών του κοινού ακινήτου (άρθρο 786 Α.Κ.).
- 4) Έχει δικαίωμα διάθεσης της ιδανικής μερίδας και δικαίωμα σύμπραξης στη διάθεση του κοινού ακινήτου (άρθρο 793 Α.Κ.).
- 5) Έχει δικαίωμα λύσης της συγκυριότητας επί του κοινού ακινήτου (άρθρο 795 Α.Κ.).

• Υποχρεώσεις. Έκαστος των συγκυρίων:

- 1) Έχει υποχρέωση συμμετοχής στις δαπάνες του κοινού ακινήτου (άρθρο 794 Α.Κ.).
- 2) Έχει υποχρέωση, για ατομική διοίκηση του κοινού ακινήτου (άρθρο 788 Α.Κ.).
- 3) Έχει υποχρέωση προστασίας του κοινού ακινήτου. Πρόκειται, για τη γενική υποχρέωση προστασίας, που υπάρχει σε κάθε ενοχική σχέση (άρθρο 288 Α.Κ.).

στ. Η συγκυριότητα στα πλαίσια εφαρμογής του <<φόρου ακίνητης περιουσίας>>.

1. Η συγκυριότητα επί του ακινήτου επιδρά μειωτικά στην αγοραία αυτού αξία, σε σχέση με την κτήση ολόκληρου του ίδιου ακινήτου. Και τούτο, γιατί η ζήτηση στην ελεύθερη αγορά προς απόκτηση ιδανικών μεριδίων ακινήτων είναι πολύ περιορισμένη σε σχέση με τη ζήτηση ολόκληρων ακινήτων, με αποτέλεσμα η αξία των ιδανικών μεριδίων να είναι, κατ' αρχήν, μικρότερη του αντίστοιχου ποσοστού της αξίας ολόκληρου του ακινήτου.

2. Η, κατά τ' ανωτέρω, η αξία του ακινήτου, επί του οποίου υπάρχει συγκυριότητα πλειόνων προσώπων, λαμβάνεται υπόψη, κατά περίπτωση, για τον υπολογισμό επ' αυτής του << φόρου ακίνητης περιουσίας >>.

B. Επικαρπία.

1) **Έννοια.** Επικαρπία, κατά το άρθρο 1142 του Αστικού Κώδικα, είναι η προσωπική δουλεία (εμπράγματο δικαίωμα), της οποίας ο δικαιούχος έχει την εξουσία, για πλήρη χρήση και κάρπωση ξένου πράγματος, κινητού ή ακινήτου, χωρίς να θίγει την ουσία του.

2) **Χαρακτηριστικά.** Η επικαρπία έχει ορισμένα χαρακτηριστικά, τα οποία συνοψίζονται στα εξής κύρια σημεία, ήτοι :

α. Η επικαρπία είναι δουλεία διαιρητή, με την έννοια, ότι μπορεί να αποσβεσθεί κατά το ένα μέρος της, ενώ, κατά το υπόλοιπο διατηρείται.

β. Η επικαρπία συνίσταται επί κινητού ή ακινήτου. Η σύσταση γίνεται με δικαιοπραξία ή με χρησικτησία ή από το νόμο.

γ. Η επικαρπία μπορεί να συσταθεί και σε ιδανικό μέρος πράγματος (άρθρο 1144 Α.Κ.), του υπόλοιπου μέρους του πράγματος παραμένοντος ελεύθερου.

δ. Η επικαρπία, ως δικαίωμα, είναι αμεταβίβαστη. Αντίθετα, είναι δυνατή η μεταβίβαση του ενοχικού δικαιώματος της ενάσκησης της επικαρπίας σε τρίτο πρόσωπο.

ε. Η επικαρπία παρέχει στον δικαιούχο την πλήρη χρήση και κάρπωση του ξένου πράγματος (κινητού ή ακινήτου). Ως χρήση (usus) νοείται η άμεσηχρησιμοποίηση του πράγματος, για κάλυψη των αναγκών του επικαρπωτή, ενώ ως κάρπωση (fructus) νοείται ο πορισμός των ωφελημάτων του πράγματος είτε άμεσα, είτε έμμεσα.

στ. Η επικαρπία αποσβέσεται σε περίπτωση του θανάτου του επικαρπωτή. Στην περίπτωση αυτή, η επικαρπία, μετά την απόσβεση της ενώνεται αυτοδικαίως με την ψιλή κυριότητα, η οποία, δια του τρόπου αυτού, μετατρέπεται σε πλήρη κυριότητα.

• Από πλευράς <<φόρου ακίνητης περιουσίας>> ενδιαφέρει μόνο η επικαρπία επί ακινήτων.

• Σημειώνεται, ότι σε περίπτωση, που η επικαρπία έχει αποχωρισθεί από την κυριότητα, στο φόρο υπόκειται τόσο ο επικαρπωτής, όσο και ο ψιλός κύριος, δηλαδή, ο καθένας φορολογείται χωριστά, για το εμπράγματο δικαίωμα, που του αναλογεί .

3) Τρόποι κτήσης της επικαρπίας επί ακινήτων.

Η επικαρπία επί ακινήτων αποκτάται με τρεις τρόπους: (α) με δικαιοπραξία εν ζωή ή αιτία θανάτου, (β) με χρησικτησία (τακτική και έκτακτη), και (γ) με δικαστική απόφαση. Ειδικότερα:

α. Απόκτηση επικαρπίας με δικαιοπραξία εν ζωή ή αιτία θανάτου.

Η απόκτηση επικαρπίας με δικαιοπραξία λαμβάνει χώρα, κατά νόμον (Α.Κ.), είτε με δικαιοπραξία εν ζωή, είτε με δικαιοπραξία αιτία θανάτου. Ειδικότερα:

1) Δικαιοπραξία εν ζωή.

Ως δικαιοπραξία εν ζωή νοείται μόνο η σύμβαση (π.χ. πώληση, κ.λπ.) και όχι η μονομερής δικαιοπραξία. Η σύμβαση, δε, με την οποία συνίσταται η επικαρπία είναι η εμπράγματο εκποιητική, που υπόκειται, πέρα από τους γενικούς κανόνες των δικαιοπραξιών (άρθρα 127 και επ. Α.Κ.), και στους ειδικότερους κανόνες των εκποιητικών εμπράγματων συμβάσεων (άρθρο 1033 Α.Κ.).

• Για την απόκτηση της επικαρπίας δια δικαιοπραξίας εν ζωή απαιτείται η συνδρομή των παρακάτω προϋποθέσεων, ήτοι:

α) Ο παραχωρών την επικαρπία να είναι κύριος του πράγματος (ακινήτου), δηλαδή, να έχει εξουσία διαθέσεως (άρθρα 175 και επ. Α.Κ.) και η δικαιοπρακτική ικανότητα (άρθρα 127 και επ. Α.Κ.).

β) Να υπάρχει συμφωνία μεταξύ του κυρίου και του αποκτώντος, ότι συνίσταται επικαρπία επί του ακινήτου.

γ) Η συμφωνία αυτή θα πρέπει να γίνει με συμβολαιογραφικό έγγραφο και να υποβληθεί σε μεταγραφή. Το συμβολαιογραφικό έγγραφο δεν μπορεί να αναπληρωθεί με πρακτικό συμβιβασμού ενώπιον Ειρηνοδικείου, έστω και αν τούτο μεταγραφεί νόμιμα.

2) Δικαιοπραξία αιτία θανάτου.

Ως δικαιοπραξία αιτία θανάτου νοείται αυτή, που συνίσταται δια διαθήκης. Επί διαθήκης, η σύσταση της επικαρπίας έχει το χαρακτήρα είτε κληρονομικής εγκατάστασης, είτε κληροδοσίας. Εν προκειμένω, εφαρμόζονται ανάλογα οι γενικοί κανόνες περί κτήσεως κυριότητας από κληρονομιά ή κληροδοσία. Ειδικότερα:

α. Σύσταση επικαρπίας με κληρονομική εγκατάσταση. Η σύσταση επικαρπίας με κληρονομική εγκατάσταση είναι δυνατή υπό δύο μορφές. Κατά την πρώτη μορφή, ο διαθέτης μπορεί να εγκαταστήσει κάποιο πρόσωπο μόνο στην επικαρπία ορισμένου ακινήτου, οπότε η ψιλή κυριότητα θα παραμείνει στον κληρονόμο, ενώ κατά τη δεύτερη μορφή, ο διαθέτης μπορεί να εγκαταστήσει κάποιο πρόσωπο μόνο στην ψιλή κυριότητα ενός ακινήτου, οπότε η επικαρπία θα παραμείνει στον κληρονόμο.

β. Σύσταση επικαρπίας με κληροδοσία. Εκτός της κληρονομικής διαδοχής, έτερος τρόπος μεταβίβασης της περιουσίας του θανόντος είναι και η κληροδοσία.

Κληροδοσία, δε, είναι η δια διαθήκης δόση περιουσιακού στοιχείου σε κάποιο πρόσωπο, το οποίο ονομάζεται κληροδόχος, χωρίς αυτός να εγκαθίσταται κληρονόμος. Κατά το άρθρο, δε, 1714 του Αστικού Κώδικα, κληροδόχος είναι το πρόσωπο, το οποίο, χωρίς να εγκαθίσταται κληρονόμος, προσπορίζεται περιουσιακή ωφέλεια, δια διαθήκης, σε βάρος άλλου προσώπου, το οποίο λαμβάνει περιουσιακό στοιχείο εκ της κληρονομιάς. Το περιουσιακό στοιχείο, που αποκτά ο κληροδόχος, δια της διαθήκης, μπορεί να είναι και ακίνητο. Συνεπώς, ο διαθέτης μπορεί να κληροδοτήσει και επικαρπία επί ενός ακινήτου. Σε περίπτωση κληροδοσίας επικαρπίας επί ακινήτου, η ψιλή κυριότητα παραμένει στον βεβαρημένο κληρονόμο, χωρίς να είναι ανάγκη να ορισθεί αυτό ειδικά στη διαθήκη. Μετά, δε, το θάνατο του επικαρπωτή, η επικαρπία θα επιστραφεί αυτοδικαίως στον έχοντα την ψιλή κυριότητα επί του ακινήτου.

• Για την απόκτηση της επικαρπίας επί ακινήτου, δια δικαιοπραξίας αιτία θανάτου, απαιτείται η συνδρομή των παρακάτω προϋποθέσεων, ήτοι:

α) Αποδοχή της κληρονομιάς εκ μέρους του κληρονόμου ή αποδοχή της κληροδοσίας εκ μέρους του κληροδόχου, κατά περίπτωση, οι οποίες (αποδοχές) γίνονται ενώπιον συμβολαιογράφου.

β) Μεταγραφή στο βιβλίο μεταγραφών του οικείου υποθηκοφυλακείου: (1) της αποδοχής της κληρονομιάς εκ μέρους του κληρονόμου ή του κληρονομητηρίου, δηλαδή, της δικαστικής απόφασης, η οποία αναγνωρίζει αυτόν ως κληρονόμο, (2) της αποδοχής μόνο της κληροδοσίας εκ μέρους του κληροδόχου, όχι, όμως, και κληρονομητηρίου, γιατί γιατί ο κληροδόχος δεν μπορεί να ζητήσει την έκδοση τοιούτου (άρθρο 1193 Α.Κ.). Εάν δεν λάβει χώρα μεταγραφή των ανωτέρω αποδοχών (κληρονομιάς ή κληροδοσίας) δεν αποκτάται η επικαρπία επί ακινήτου (άρθρο 1198 Α.Κ.).

β. Απόκτηση επικαρπίας με χρησικτισία.

Κατά το άρθρο 1143 του Αστικού Κώδικα, η επικαρπία αποκτάται και με χρησικτισία τακτική ή έκτακτη. Επίσης, στο ίδιο άρθρο ορίζεται, ότι, ως προς τον τρόπο κτήσης της επικαρπίας με χρησικτισία τυγχάνουν ανάλογης εφαρμογής οι διατάξεις περί κτήσεως της κυριότητας με χρησικτισία (άρθρα 1041 και επ. Α.Κ.). Έτσι:

1) Για την κτήση επικαρπίας με τακτική χρησικτισία θα πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι εξής προϋποθέσεις (άρθρα 1041-1044 Α.Κ.), ήτοι:

- α. Πράγμα δεκτικό και μη εξηρημένο της χρησικτησίας.
 - β. Οιονεί νομή ή νομή δικαιώματος επί του πράγματος, ασκούμενη διανοία δικαιούχου, δηλαδή, διανοία επικαρπωτή (άρθρο 975 Α.Κ.).
 - γ. Καλή πίστη του οιονεί νομέα, συνισταμένη στην, κατά την κτήση της οιονεί νομής, πεποίθηση του, ότι απέκτησε την επικαρπία.
 - δ. Νόμιμος ή νομιζόμενος τίτλος, στον οποίο στηρίζεται η καλή πίστη του οιονεί νομέα.
 - ε. Πάροδος ορισμένου χρόνου, ήτοι, χρόνος δεκαετούς οιονεί νομής, για τα ακίνητα.
- 2) Για την κτήση της επικαρπίας με έκτακτη χρησικτησία θα πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι εξής προϋποθέσεις, ήτοι:
- α. Πράγμα δεκτικό και μη εξαρτημένο της χρησικτησίας.
 - β. Οιονεί νομή ή νομή δικαιώματος επί του πράγματος, ασκούμενη διανοία δικαιούχου, δηλαδή, διανοία επικαρπωτή (άρθρο 975 Α.Κ.).
 - γ. Πάροδος ορισμένου χρόνου, ήτοι, χρόνος εικοσαετούς οιονεί νομής, για τα ακίνητα.

Γ. Οίκηση

1) Έννοια.

Οίκηση είναι η προσωπική δουλεία, η οποία συνίσταται στο εμπράγματο και αποκλειστικό δικαίωμα του δικαιούχου να χρησιμοποιεί προς κατοικία ξένη οικοδομή ή διαμέρισμα αυτής (άρθρο 1183 Α.Κ.). Επί οικήσεως συμπράττουν δυο πρόσωπα : Ο κύριος της οικοδομής, δηλαδή, το πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, που έχει την πλήρη κυριότητα επ' αυτής, και ο δικαιούχος του << κατοικείν >> φυσικό πρόσωπο, δηλαδή, αυτός, που χρησιμοποιεί την ξένη ως άνω οικοδομή μόνο ως κατοικία ή διαμέρισμα.

2) Χαρακτηριστικά. Τα χαρακτηριστικά του δικαιώματος της οίκησης συνοψίζονται στα εξής κύρια σημεία, ήτοι:

- α. Υποκείμενο της οίκησης είναι μόνο φυσικό πρόσωπο. Επί περισσότερων προσώπων ως δικαιούχων, τα πρόσωπα αυτά αποκτούν δικαίωμα οικήσεως <<εις ολόκληρον>>, επειδή η οίκηση είναι δικαίωμα αδιαίρετο και ο καθένας από τους δικαιούχους δικαιούται να κατοικεί σε ολόκληρη τη βεβαρημένη οικοδομή.
- β. Αντικείμενο της οίκησης είναι μόνο ακίνητο πράγμα και δη οικοδομή ή διαμέρισμα αυτής. Ως οικοδομή ή διαμέρισμα αυτής νοείται το συγκεκριμένο οικοδόμημα, στο οποίο διαμένει κάποιος, για μακρό χρονικό διάστημα, για την ικανοποίηση των στεγαστικών του αναγκών.
- γ. Το δικαίωμα της οίκησης είναι εμπράγματο, διαφέρον κατά τούτο του ενοχικού δικαιώματος της μίσθωσης.
- δ. Η οίκηση είναι δικαίωμα αδιαίρετο και, συνεπώς, δεν μπορεί να αποσβεσθεί και εν μέρει να διατηρηθεί.

3) Τρόποι σύστασης της οίκησης.

- α. Η οίκηση συνίσταται με δικαιοπραξία εν ζωή ή αιτία θανάτου και με χρησικτησία.
- β. Κατά το άρθρο 1187 του Αστικού Κώδικα, ως προς τη σύσταση της οίκησης, η οποία, όπως προαναφέρθηκε, έχει αντικείμενο μόνο ακίνητο, εφαρμόζονται ανάλογα αυτά, που ισχύουν, ως προς την κτήση της επικαρπίας επί ακινήτων με δικαιοπραξία εν ζωή ή αιτία θανάτου και με χρησικτησία.

4) Διάκριση της οίκησης από συγγενείς έννοιες. Η οίκηση διακρίνεται:

α. Από την επικαρπία.

Η οίκηση περιλαμβάνει μόνο τη χρήση του πράγματος, ενώ η επικαρπία και την κάρπωση. Η οίκηση συνίσταται μόνο επί ακινήτου, ενώ η επικαρπία και επί κινητού. Η οίκηση είναι αδιαίρετη, ενώ η επικαρπία διαιρετή. Η οίκηση είναι αμεταβίβαστη, ενώ η επικαρπία μεταβίβαστη, εφόσον δεν ορίστηκε διαφορετικά. Η οίκηση συνίσταται, μόνο υπέρ φυσικού προσώπου, ενώ η επικαρπία συνίσταται και υπέρ

φυσικού και νομικού προσώπου. Επί οικήσεως δεν υπάρχει υποχρέωση προς ασφάλιση της οικοδομής, ενώ επί επικαρπίας υπάρχει τέτοια υποχρέωση.

β. Από τη μίσθωση και το χρησιδάνειο.

Η οίκηση είναι εμπράγματο δικαίωμα, σε αντίθεση με τη μίσθωση και το χρησιδάνειο, που γεννούν ενοχικά δικαιώματα.

5) Η οίκηση από πλευράς φόρου ακίνητης περιουσίας.

Αν σε κατοικία ή τμήμα αυτής έχει συσταθεί η προσωπική δουλεία της οίκησης, ο δικαιούχος αυτής θα φορολογηθεί ως επικαρπωτής, ενώ ο κύριος του ακινήτου, για όλο το κτίσμα ή μέρος αυτού, θα φορολογηθεί ως ψιλός κύριος (Υπ. Οικ. Εγκ. Πολ. 1094/2010).

Δ. Αποκλειστική χρήση θέσεων στάθμευσης, βοηθητικών χώρων και κολομβητικών δεξαμένων, που βρίσκονται σε κοινόκτητο τμήμα υπογείου, πιλοτής, δώματος ή ακάλυπτου χώρου οικοδομής.

1) Γενικά.

Επί οικοδομής, όπως είναι, για παράδειγμα, η πολυκατοικία, επί της οποίας υπάρχει οριζόντια-διηρημένη ιδιοκτησία, οι ιδιοκτήτες των επί μέρους διαμερισμάτων αυτής έχουν αναγκαστική συγκυριότητα και ανάλογη μερίδα, δηλαδή, ποσοστό συνιδιοκτησίας, σε όλα τα κοινά, δηλαδή, τα κοινόκτητα, μέρη αυτής, όπως είναι το οικόπεδο, η αυλή, ο κήπος, η πιλοτή, το δώμα, το κλιμακοστάσιο, οι ανελκυστήρες, κ.λπ. Συνέπεια τούτου είναι, ότι κάθε ιδιοκτήτης δικαιούται να κάνει χρήση αδιακρίτως όλων των κοινών (κοινόκτητων) ως άνω πραγμάτων.

2) Ειδικά.

α. Βάσει της κείμενης νομοθεσίας κατά τη σύσταση της οριζόντιας-διηρημένης ιδιοκτησίας, αλλά και μεταγενέστερα από τη σύσταση αυτής, είναι δυνατόν να λάβει χώρα συμφωνία όλων των συνιδιοκτητών της οικοδομής, με την οποία θα ορίζεται, ότι ένα πράγμα κοινό (κοινόκτητο) δεν θα είναι κοινόχρηστο, αλλά θα ανήκει, είτε κατά το όλον, είτε κατά το μέρος αυτού, στην αποκλειστική χρήση του κυρίου ορισμένης διηρημένης ιδιοκτησίας (π.χ. διαμερίσματος), της συνιδιοκτησίας των συνιδιοκτητών επί του κοινόκτητου τμήματος παραμενούσης και μετά την, κατά τ' ανωτέρω, παραχώρηση της χρήσης του. Η ανωτέρω συμφωνία καταρτίζεται δια συμβολαιογραφικού εγγράφου και υπόκειται σε μεταγραφή στο οικείο υποθηκοφυλάκειο. Η εν λόγω, δε, συμφωνία, ως εκ του περιεχομένου της, συνιστά, κατά νόμον (Α.Κ.), πραγματική δουλεία, η οποία συνίσταται νομίμως είτε με την <<πράξη σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας>>, είτε μεταγενέστερα με τροποποίηση της.

β. Προϋπόθεση, για να παραχωρηθεί σε κάποιον η αποκλειστική χρήση κοινόκτητου χώρου οικοδομής, θα πρέπει αυτός να είναι ιδιοκτησία διαμερίσματος της ίδιας οικοδομής. Πρακτική σημασία τούτου είναι, ότι εάν μεταβιβασθεί το διαμέρισμα θα μεταβιβασθεί αυτοδικαίως και το παρεπόμενο δικαίωμα της αποκλειστικής χρήσης του κοινόχρηστου χώρου, επειδή ο κοινόχρηστος αυτός χώρος αποτελεί παρακολούθημα του εν λόγω διαμερίσματος. Παράδειγμα: Οι συνιδιοκτήτες μίας πολυκατοικίας αποφασίζουν ομόφωνα, όπως ένα ορισμένο τμήμα του κοινόχρηστου χώρου της πιλοτής παραχωρηθεί στον ιδιοκτήτη Ψ του τρίτου διαμερίσματος της πολυκατοικίας, για την αποκλειστική χρήση του τμήματος αυτού, ως χώρου στάθμευσης του αυτοκινήτου του εν λόγω ιδιοκτήτη.

γ. Τονίζεται, ότι η συμφωνία των συνιδιοκτητών μίας οικοδομής (πολυκατοικίας), για κατάργηση κοινόκτητου τμήματος αυτής, πραγματοποιούμενης, δια μεταβιβάσεως του κοινόκτητου τμήματος, κατά κυριότητα, σε κάποιον ιδιοκτήτη, δεν είναι επιτρεπτή, επειδή τούτο έρχεται σε αντίθεση με τις ισχύουσες πολεοδομικές

διατάξεις. Συνεπώς νομίμως, παραχωρείται, σύμφωνα με τα προαναφερόμενα, μόνο η χρήση (και όχι η κυριότητα) κοινόκτητου τμήματος οικοδομής (πολυκατοικίας).

δ. Επισημαίνεται, ότι παραχώρηση του δικαιώματος της χρήσης κοινόκτητου χώρου οικοδομής (π.χ. πολυκατοικίας) λαμβάνει χώρα όχι μόνο μετά τη σύσταση της οριζόντιας (διηρημένης) ιδιοκτησίας της οικοδομής με συμφωνία όλων των συνιδιοκτητών της οικοδομής και ενός συνιδιοκτήτη της εν λόγω οικοδομής, αλλά και κατά τη σύσταση της οριζόντια (διηρημένης) ιδιοκτησίας της οικοδομής, με συμφωνία του εργολάβου κατασκευαστή της οικοδομής και ενός ιδιοκτήτη διαμερίσματος, πωληθέντος σ' αυτόν από τον εργολάβο. Συνεπώς, και στην περίπτωση αυτή ισχύουν και εφαρμόζονται ανάλογα αυτά, που αναφέρθηκαν παραπάνω, για την παραχώρηση του δικαιώματος της χρήσης κοινόκτητου χώρου οικοδομής, με συμφωνία όλων των συνιδιοκτητών αυτής, σε έναν συνιδιοκτήτη διαμερίσματος της ίδιας οικοδομής.

3) Τρόπος κτήσης του δικαιώματος της αποκλειστικής χρήσης κοινόχρηστου τμήματος οικοδομής.

Για την κτήση (απόκτηση) του δικαιώματος της αποκλειστικής χρήσης κοινόχρηστου τμήματος οικοδομής απαιτείται η συνδρομή των παρακάτω προϋποθέσεων, ήτοι:

α. Έγγραφη συμφωνία (σύμβαση) μεταξύ του εργολάβου κατασκευαστή οικοδομής και ιδιοκτήτη διαμερίσματος της εν λόγω οικοδομής, στην περίπτωση, που η παραχώρηση του ανωτέρω δικαιώματος λαμβάνει χώρα κατά τη σύσταση της οριζόντιας (διηρημένης) ιδιοκτησίας της οικοδομής, ή έγγραφη συμφωνία (σύμβαση) μεταξύ όλων των συνιδιοκτητών οικοδομής και ενός συνιδιοκτήτη της εν λόγω οικοδομής, στην περίπτωση, που η παραχώρηση του παραπάνω δικαιώματος λαμβάνει χώρα μετά τη σύσταση της οριζόντιας (διηρημένης) ιδιοκτησίας της οικοδομής.

β. Η ανωτέρω έγγραφη συμφωνία (σύμβαση), και στις δύο ως άνω περιπτώσεις, να περιβληθεί τον τύπο του συμβολαιογραφικού εγγράφου και να υποβληθεί σε μεταγραφή στο βιβλίο μεταγραφών του οικείου υποθηκοφυλακείου. Από και δια της, μεταγραφής του σχετικού συμβολαιογραφικού εγγράφου στο βιβλίο μεταγραφών του οικείου υποθηκοφυλακείου επέρχεται και η κτήση (απόκτηση) του δικαιώματος της αποκλειστικής χρήσης του κοινόχρηστου τμήματος της οικοδομής, το οποίο συνιστά, κατά νόμον (Α.Κ.), εμπράγματο δικαίωμα πραγματικής δουλείας επί του εν λόγω κοινόχρηστου τμήματος της οικοδομής.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β΄

ΤΟ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ

9. Υποκείμενο του φόρου

1. Γενικά.

Από πλευράς Φορολογικού Δικαίου, υποκείμενο φόρου, γενικά, είναι το φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο υποχρεούται από το νόμο στην πληρωμή ορισμένου φόρου. Αντί του όρου <<υποκείμενο φόρου>>, χρησιμοποιούνται με την ίδια σημασία και οι όροι <<φορολογικό υποκείμενο>>, <<υπόχρεος σε φορολογία>>, <<φορολογικός οφειλέτης>>.

Το υποκείμενο ενός φόρου καλείται και *de jure* φορολογούμενος, σε αντιδιαστολή με τον *facto* φορολογούμενο, που είναι αυτός, ο οποίος αναλαμβάνει τελικά το οικονομικό βάρος από ορισμένο φόρο.

Επειδή ο χαρακτηρισμός κάποιου προσώπου, ως υποκειμένου ενός φόρου, έχει σοβαρές συνέπειες, το ισχύον Σύνταγμα στο άρθρο 78 παρ. 1 αυτού προβλέπει, ότι το φορολογικό υποκείμενο καθορίζεται από τυπικό νόμο. Η συνταγματική αυτή δέσμευση, σε συνδυασμό και με την σπουδαιότητα, που ασκεί στη φορολογία τόσο ο προσδιορισμός του φορολογικού υποκειμένου, όσο και το χρονικό σημείο γένεσης της σχετικής φορολογίας υποχρέωσης, επιβάλλουν στον νομοθέτη τη ρύθμιση με σαφήνεια των θεμάτων αυτών.

2. Ειδικά.

Από πλευράς <<Φόρου Ακίνητης Περιουσίας>>, ως υποκείμενο του φόρου αυτού νοείται το πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, ημεδαπό ή αλλοδαπό, το οποίο είναι ευθέως υπόχρεο (υπεύθυνο), έναντι του Δημόσιου, για την καταβολή (απόδοση) του φόρου αυτού στο Δημόσιο. Συνεπώς, η Φορολογούσα Αρχή υποχρεούται να βεβαιώνει το φόρο αυτό στο όνομα των, κατά νόμον (Ν.3842/2010), προσώπων, που βαρύνονται με την καταβολή του στο Δημόσιο, λόγω του χαρακτηρισμού τους, ως υποκειμένων του ανωτέρω φόρου.

10. Πρόσωπα θεωρούμενα, ως υποκείμενο του φόρου

1. Γενικά.

α. Σύμφωνα με τη διάταξη του πρώτου εδάφιου του άρθρου 28 του Ν.3842/2010, ως υποκείμενο του φόρου, δηλαδή, ως πρόσωπο υπόχρεο, για την καταβολή του φόρου στο Δημόσιο, θεωρείται <<κάθε φυσικό πρόσωπο>> ανεξάρτητα από την ιθαγένεια και κατοικία του, ή κάθε νομικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από την έδρα του, για την ακίνητη περιουσία του, που βρίσκεται στην Ελλάδα κατά την 1^η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας, ανεξάρτητα από τις μεταβολές, που επέρχονται στην εν λόγω περιουσία, κατά τη διάρκεια του έτους αυτού>>.

β. Για την εφαρμογή της ανωτέρω διάταξης:

- Ως <<φυσικά πρόσωπα>>, γενικά, νοούνται μόνο οι άνθρωποι, οι οποίοι έχουν την ικανότητα να είναι υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων (ικανότητα δικαίου,) Ως <<ιθαγένεια>> των φυσικών προσώπων νοείται ο έννομος δεσμός ενός προσώπου με μία ορισμένη πολιτεία. Η ιθαγένεια διακρίνεται σε πρωτότυπη και σε επίκτητη. Πρωτότυπη είναι η ιθαγένεια, την οποία αποκτά ένα πρόσωπο εκ του τόπου της γέννησης του. Επίκτητη, δε, είναι η ιθαγένεια, που αποκτάται, στην περίπτωση, που ένα πρόσωπο αντικαθιστά την προηγούμενη ιθαγένεια του με κάποια άλλη, π.χ., δια πολιτογραφίσεως ή δια γάμου. Ως <<κατοικία>> των φυσικών προσώπων νοείται ο τόπος, στον οποίο ένα φυσικό πρόσωπο διαμένει διαρκώς και μόνιμως.

- Ως <<νομικά πρόσωπα>>, γενικά, νοούνται τα μη φύσει υπάρχοντα πρόσωπα, αλλά, κατά πλάσμα δικαίου, υφιστάμενα και αναγνωριζόμενα, ως υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων. Τα νομικά πρόσωπα διακρίνονται: σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, ήτοι, πρόσωπα, των οποίων ο σκοπός σχετίζεται με την οργάνωση ή τη λειτουργία της πολιτείας (π.χ. δήμος, κοινότητα), και σε νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου, ήτοι, πρόσωπα, τα οποία επιδιώκουν σκοπούς ιδιωτικής φύσης, δηλαδή, σκοπούς, που αποβλέπουν στην εξυπηρέτηση των συμφερόντων περιορισμένου κύκλου ανθρώπων. Τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου διακρίνονται: σε μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα (π.χ. σωματεία, ιδρύματα, επιτροπές εράνων) και σε κερδοσκοπικού χαρακτήρα (π.χ. εταιρείες), χωρίς να αποκλείεται, όπως και τα πρόσωπα αυτά επιδιώκουν, βάει, νόμου, μη κερδοσκοπικό σκοπό, δηλαδή, σκοπό, που θα κείται αμέσως εντός των αρμοδιοτήτων του κράτους, στα πλαίσια της υπ' αυτού άσκησης δημόσιας εξουσίας (π.χ. Δ.Ε.Η.- Α.Ε.). Ως <<έδρα>> των νομικών προσώπων νοείται ο τόπος, στον οποίο αυτά είναι εγκατεστημένα, για την άσκηση

των δραστηριοτήτων τους, ή ο τόπος, από όπου ασκείται η διοίκηση ή η διεύθυνση αυτών.

- Ως <<ακίνητη περιουσία>> νοείται αυτή, που θεωρείται, ως τέτοια, κατά το άρθρο 27 του Ν. 3842/2010, δηλαδή, αυτή, στην οποία περιλαμβάνονται το δικαίωμα της πλήρους ή ψιλής κυριότητας ή επικαρπίας ή οίκησης επί ακινήτων, χαρακτηριζομένων ως τέτοιων, σύμφωνα με τα άρθρα 948 και 953 του Αστικού Κώδικα, καθώς και το δικαίωμα της αποκλειστικής χρήσης κοινόκτητου τμήματος οικοδομής.

- Ως <<ακίνητη περιουσία, που υπόκειται στο φόρο>>, νοείται η ακίνητη περιουσία των φυσικών και νομικών προσώπων, που βρίσκεται στην Ελλάδα την 1^η Ιανουαρίου κάθε έτους, δηλαδή, του έτους φορολογίας, ανεξάρτητα από το χρόνο μεταγραφής του σχετικού τίτλου κτήσης της εν λόγω ακίνητης περιουσίας και ανεξάρτητα από τις μεταβολές, που επέρχονται στην ακίνητη αυτή περιουσία, κατά τη διάρκεια του έτους αυτού. Αν, συνεπώς, μετά την 1^η Ιανουαρίου μεταβιβασθεί το ακίνητο σε άλλο πρόσωπο, η υποχρέωση, για την καταβολή του φόρου βαρύνει εκείνον, που ήταν κύριος ή είχε το εμπράγματο δικαίωμα στο ακίνητο την 1^η Ιανουαρίου του οικείου έτους φορολογίας.

• Παραδείγματα:

- Φυσικό πρόσωπο Α, το οποίο έχει στην κυριότητα του ακίνητο, μεταβιβάζει αυτό σε ένα άλλο φυσικό πρόσωπο Β την 28-12-2009. Υπόχρεο, για την καταβολή του φόρου, για το έτος 2010, είναι το φυσικό πρόσωπο Β, επειδή το πρόσωπο αυτό ήταν κτήτορας του ακινήτου την 1-1-2010, έστω και αν ο τίτλος κτήσης του ακινήτου αυτού, δηλαδή, το μεταβιβαστικό συμβόλαιο, μεταγράφηκε στο οίκειο υποθηκοφυλάκειο μετά την 1-1-2010.

- Εμπορική εταιρεία Α, την 1-1-2010, έχει στην κυριότητα της ένα ακίνητο. Το ακίνητο αυτό η εν λόγω εταιρεία το μεταβιβάζει σε ένα φυσικό πρόσωπο Β την 15-1-2010. Υπόχρεη, για την καταβολή του φόρου, για το έτος 2010, είναι η εμπορική εταιρεία Α., επειδή το μεταβιβασθέν υπ' αυτής ακίνητο ήταν στην κυριότητα της την 1-1-2010.

- Ανώνυμη Εταιρεία την 1^η Ιανουαρίου 2010 έχει στην κυριότητα της μία επαγγελματική στέγη (ακίνητο). Στις 3 Ιανουαρίου μεταβιβάζει αυτή σε μία Ε.Π.Ε. Υπόχρεη, για την καταβολή του φόρου, για το έτος 2010, είναι η Ανώνυμη Εταιρεία. Η Ε.Π.Ε. θα καταβάλει το φόρο, για το εν λόγω ακίνητο, από το έτος 2011 και μετά, με την προϋπόθεση, φυσικά, ότι θα συνεχίζει να έχει το εμπράγματο δικαίωμα της κυριότητας επί του ως άνω ακινήτου την 1^η Ιανουαρίου κάθε έτους φορολογίας.

2. Ειδικά.

Τα πρόσωπα, που θεωρούνται ως υποκείμενο του Φ.Α.Π., με τη συνδρομή και των προαναφερόμενων στην ανωτέρω παράγραφο 1 προϋποθέσεων, κατονομάζονται περιοριστικά στις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 28 του Ν. 3842/2010. Τα πρόσωπα αυτά (φυσικά ή νομικά) είναι:

Α. Πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του Ν. 3842/2010.

1. Γενικά.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του Ν. 3842/2010, υπόχρεοι, για την καταβολή του φόρου στο Δημόσιο, δηλαδή, υποκείμενο του φόρου αυτού, είναι τα πρόσωπα (φυσικά ή νομικά), που αναφέρονται στις περιπτώσεις α' έως ε' της ανωτέρω παραγράφου 1 του άρθρου 28 του νόμου, τα οποία έχουν αποκτήσει ακίνητο με αγορά ή με οποιαδήποτε άλλη αιτία, ανεξάρτητα από τη μεταγραφή του, κατά περίπτωση, τίτλου κτήσης του ακινήτου.

2. Ειδικά. Τα πρόσωπα, τα οποία τυγχάνουν υποκείμενο του φόρου, σύμφωνα με την ανωτέρω διάταξη της παραγράφου 1 (περιπτώσεις α' - ε') του άρθρου 28 του νόμου και με τη συνδρομή των προαναφερόμενων στην εν λόγω διάταξη προϋποθέσεων, είναι τα εξής, ήτοι:

α. Τα πρόσωπα, που έχουν αποκτήσει ακίνητο με αγορά ή με οποιαδήποτε άλλη αιτία.

1. Σύμφωνα με τις διάταξη της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του Ν.3842/2010, υπόχρεοι στο φόρο είναι και <<όσοι απέκτησαν ακίνητο με αγορά ή με οποιαδήποτε άλλη αιτία, από την ημερομηνία σύνταξης του οριστικού συμβολαίου κτήσης αυτού, ανεξάρτητα από τη μεταγραφή του τίτλου κτήσης>>.

2. Οι κτήτορες του ως άνω ακινήτου είναι φυσικά ή νομικά πρόσωπα, που απέκτησαν ακίνητο, κατά πλήρη ή ψιλή κυριότητα ή επικαρπία ή οίκηση ή κατά αποκλειστική χρήση κοινόκτητου τμήματος αυτού, είτε με επαχθή αιτία (π.χ. με αγορά, δηλαδή, αιτία πώλησεως, ή με ανταλλαγή ή δόση αντί καταβολής), είτε με χαριστική αιτία (π.χ. λόγω δωρεάς, και επί φυσικών προσώπων και λόγω γονικής παροχής), είτε με οποιαδήποτε άλλη αιτία (π.χ. λόγω κληρονομιάς).

• Σημειώνεται, ότι στα παραπάνω πρόσωπα, που θεωρούνται, ως υποκείμενο του φόρου, περιλαμβάνονται και οι σύζυγοι, καθώς και τα προστατευόμενα τέκνα τους, για την ακίνητη περιουσία, που ανήκει σε καθέναν από αυτούς χωριστά.

β. Το πρόσωπο, που κατέστη κύριος ακινήτου με δικαστική απόφαση.

1. Σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του Ν. 3842/2010, υπόχρεος στο φόρο είναι και <<ο κύριος ακινήτου από την ημερομηνία τελεσιδικίας της δικαστικής απόφασης καταδίκης σε δήλωση βουλήσεως ή της δικαστικής απόφασης, με την οποία αναγνωρίζεται δικαίωμα κυριότητας ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα σε ακίνητο, από οποιαδήποτε αιτία>>.

2. Σύμφωνα με την ανωτέρω διάταξη, υποκείμενο του φόρου είναι και το πρόσωπο, που καθίσταται κύριος ακινήτου, από οποιαδήποτε αιτία, με δικαστική απόφαση, και με τελεσίδικη δικαστική απόφαση. Τέτοια καταδίκη υπάρχει στις εξής περιπτώσεις: (1) Όταν ο καταδικαζόμενος είχε δεσμευθεί με προσύμφωνο ή με την οριστική υποσχετική σύμβαση, όπως πώληση, δωρεά, κ.λπ. να επιχειρήσει την εμπράγματο δικαιοπραξία (άρθρο 1033 Α.Κ.), αλλά αρνείται ή ολιγορεί να συμμορφωθεί. Η εκδιδόμενη σχετικά καταδικαστική απόφαση του δικαστηρίου αναπληρώνει αυτοδικαίως τη δήλωση της βούλησης του συμβαλλόμενου μέρους, Ακολουθεί, στη συνέχεια, η μεταγραφή της τελεσίδικης δικαστικής απόφασης, η οποία ισοδυναμεί με μεταγραφή μόνο της δήλωσης του ανωτέρω δύστροπου συμβαλλόμενου και όχι και αυτής του αντισυμβαλλόμενου. Δηλαδή, εν προκειμένω, η τελεσίδικη δικαστική απόφαση αναπληρώνει μόνο τη δήλωση της βούλησης του καταδικασθέντος, και γι' αυτό στην πράξη, μετά την τελεσιδικία κοινοποιείται στον καταδικασθέντα εξώδικη πρόσκληση, με την οποία καλείται σε συγκεκριμένη ημέρα και ώρα ενώπιον συγκεκριμένου συμβολαιογράφου να προβεί σε δήλωση βουλήσεως, σύμφωνα με την απόφαση του δικαστηρίου.

(2) Σε περίπτωση μεταγραφής δικαστικής απόφασης, με την οποία καταδικάστηκε ο αγοραστής σε αναμεταβίβαση της κυριότητας ακινήτου σε εκείνον, που του το πούλησε, με σκοπό την καταδολίευση των δανειστών του (άρθρα 939 επ. Α.Κ.), επειδή πρόκειται, για απόφαση, η οποία, κατά την Πολιτική Δικονομία, καταδίκασε τον αγοραστή σε ανεμεταβίβαση, δηλαδή, σε τέλεση δικαιοπραξίας, η οποία λογίζεται αυτοδικαίως γενόμενη με την τελεσιδικία της απόφασης.

(3) Σε περίπτωση, κατά την οποία ο εταίρος διαχειριστής συμμετοχικής (αφανούς) εταιρείας, ο οποίος αγόρασε ακίνητο στο όνομα του με χρήματα προερχόμενα από τα

κέρδη της εταιρείας, υποχρεώνεται με δικαστική απόφαση να μεταβιβάσει στον αφανή εταίρο το ποσοστό του ακινήτου, που του ανήκει.

α) Με τελεσίδικη δικαστική απόφαση, η οποία εκδίδεται στα πλαίσια της, κατά το άρθρο 1056 του Αστικού Κώδικα, επιδίκασης. Κατά το άρθρο 1056 του Αστικού Κώδικα τρόπος κτήσης της κυριότητας του ακινήτου αποτελεί και η <<επίδικαση>>, δηλαδή, η απονομή κυριότητας με δικαστική απόφαση, η οποία, ως δημιουργική της κυριότητας ακινήτου, πρέπει να μεταγραφεί (άρθρο 1192 Α.Κ.). Η απόφαση αυτή του δικαστηρίου είναι διαπλαστική, γιατί δι' αυτής επιτάσσεται και επέρχεται εμπράγματη μεταβολή, δηλαδή, η απονομή κυριότητας ή άλλου εμπράγματου δικαιώματος. Με την επίδικαση αυτή, αυτός, υπέρ του οποίου γίνεται η εν λόγω επίδικαση, αποκτά πρωτότυπη κυριότητα επί του ακινήτου, γιατί με αυτή δεν επέρχεται διαδοχή στο δικαίωμα κυριότητας. Με την τελεσιδικία, δε, της απόφασης δημιουργείται νέα κυριότητα, ανεξάρτητη από αυτή, που υπήρχε μέχρι τώρα πάνω στο πράγμα (ακίνητο).

• Παράδειγμα:

Επί ενός ακινήτου υπάρχει συγκυριότητα πλειόνων προσώπων. Με τη δικαστική απόφαση καταλύεται η μέχρι τώρα υφιστάμενη συγκυριότητα επί του ακινήτου και απονέμεται η αποκλειστική κυριότητα πάνω στο ακίνητο σε έναν εκ των συγκυρίων. Με την επακολουθούσα μεταγραφή της τελεσίδικης αυτής δικαστικής απόφασης ο μέχρι τώρα συγκύριος γίνεται αποκλειστικός κύριος του όλου ακινήτου (και άρθρο 1192 Α.Κ.).

γ) Με τελεσίδικη δικαστική απόφαση, δια της οποίας λαμβάνει χώρα κτήση ακινήτου με επικύρωση ανώμαλης δικαιοπραξίας, κατά τις διατάξεις του άρθρου 15 του Ν.Δ. 3958/1959. Πρόκειται, για ειδική διαδικασία επικύρωσης, με απόφαση του αρμόδιου από την τοποθεσία του ακινήτου Ειρηνοδίκη, των μεταβιβάσεων με αντάλλαγμα γεωργικών κλήρων, οικοπέδων ή οικημάτων, που είχαν παραχωρηθεί, σύμφωνα με τις διατάξεις της εποικιστικής νομοθεσίας και είχαν γίνει με ιδιωτικό έγγραφο, κατά παράβαση της νομοθεσίας αυτής. Η επικύρωση ανατρέχει στο χρόνο υπογραφής του σχετικού εγγράφου και γίνεται με αίτηση του ενδιαφερόμενου, στην οποία επισυνάπτονται τα δικαιολογητικά. Η απόφαση, που εκδίδεται με τη διαδικασία αυτή, όταν καταστεί τελεσίδικη, αποτελεί τίτλο κυριότητας του ακινήτου, ο οποίος υπόκειται σε μεταγραφή.

δ) Με τελεσίδικη δικαστική απόφαση, με την οποία αναγνωρίζεται δικαίωμα κυριότητας επί ακινήτου στο όνομα ενός προσώπου, λόγω υπερβάσεως εντολής του φερόμενου, ως εντολοδόχου αυτού. Η απόφαση αυτή υπόκειται σε μεταγραφή στο βιβλίο μεταγραφών.

ε) Με τελεσίδικη δικαστική απόφαση, με την οποία ακυρώνεται, λόγω εικονικότητας, συμβόλαιο μεταβίβασης της κυριότητας ακινήτου ή άλλου εμπράγματου δικαιώματος επ' αυτού. Η απόφαση αυτή υπόκειται σε μεταγραφή στο βιβλίο μεταγραφών. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 138 του Αστικού Κώδικα, εικονική είναι η δήλωση βουλήσεως, που δεν έγινε στα σοβαρά, αλλά μόνο φαινομενικά και γι' αυτό είναι άκυρη. Αν, όμως, κάτω από την εικονική δικαιοπραξία καλύπτεται άλλη, αυτή είναι έγκυρη, αν τα συμβαλλόμενα μέρη ήθελαν να συντρέχουν οι όροι, που απαιτούνται, κατά νόμον, για τη νόμιμη σύσταση της. Η εικονικότητα, όμως, δεν βλάπτει εκείνον, που συναλλάχθηκε αγνοώντας αυτή. (άρθρο 139 Α.Κ.).

στ) Με τελεσίδικη δικαστική απόφαση, με την οποία αναγνωρίζεται η κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου, που βρίσκεται στην Ελλάδα, στο όνομα κάποιου συγκεκριμένου προσώπου, λόγω συμπλήρωσης από αυτό των όρων και των προϋποθέσεων της τακτικής ή έκτακτης χρησικτησίας, που ορίζονται στο νόμο (

άρθρα 1041-1055 Α.Κ.). Η δικαστική αυτή υπόθεση υπόκειται σε μεταγραφή στο βιβλίο μεταγραφών.

3. Το πρόσωπο, που κατέστη κύριος του ακινήτου με δικαστική απόφαση, θεωρείται, σύμφωνα με την ανωτέρω διάταξη, ως υποκείμενο του φόρου και, συνεπώς, ως υπόχρεος, για την καταβολή του φόρου αυτού στο Δημόσιο, από την ημερομηνία της τελεσίδικης, κατά περίπτωση, δικαστικής απόφασης, ανεξάρτητα από τη μεταγραφή ή μη της οικείας απόφασης στα βιβλία μεταγραφών του οικείου υποθηκοφυλακείου.

γ. Οι κληρονόμοι ακίνητης περιουσίας.

1. Σύμφωνα με το άρθρο 28, υπόχρεοι στο φόρο είναι << οι κληρονόμοι ακίνητης περιουσίας και συγκεκριμένα: (α) οι εκ διαθήκης κληρονόμοι, κατά το ποσοστό τους, εφόσον έχει δημοσιευθεί διαθήκη μέχρι την 31 Δεκεμβρίου του προηγούμενου της φορολογίας έτους, και (β) οι εξ αδιαθέτου κληρονόμοι, κατά το ποσοστό τους, εφόσον δεν έχει δημοσιευθεί διαθήκη μέχρι την 31 Δεκεμβρίου του προηγούμενου της φορολογίας έτους>>.

γ.α. Κληρονομιά, γενικά, είναι το σύνολο περιουσίας ενός φυσικού προσώπου, που πέθανε (κληρονομούμενος), ως σύνολο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, η οποία περιέρχεται από το νόμο ή με διαθήκη σε πλείονα πρόσωπα τους λεγόμενους καθολικούς διαδόχους (και άρθρο 1710 Α.Κ.). Τα πρόσωπα αυτά είναι ο κληρονόμος, ο κληροδόχος και ο καταπιστευματοδόχος. Από πλευράς Φ.Α.Π. ενδιαφέρει μόνο ο κληρονόμος.

• Κληρονόμος είναι άμεσος καθολικός διάδοχος του φυσικού προσώπου, που πέθανε, ο οποίος αποκτά την κληρονομιά αυτοδικαίως άμα τω θανάτω του κληρονομούμενου, χωρίς, δηλαδή, να απαιτείται δήλωση περί αποδοχής αυτής (άρθρο 1846 Α.Κ.). Αυτός θα πρέπει, κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου, να ζει ή, τουλάχιστον, να έχει συλληφθεί (κυοφορούμενος). Κληρονόμος μπορεί να είναι, επίσης, και νομικό πρόσωπο, το οποίο, όμως, θα πρέπει να έχει συσταθεί, κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου. Εξαιρετικά θεωρείται ως κληρονόμος το ίδρυμα, το οποίο δεν έχει συσταθεί, κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου, για την περιουσία που του αφήνει ο αποθανών ιδρυτής. (άρθρο 114 Α.Κ.).

2.β. Η κληρονομιά επάγεται στον κληρονόμο, δηλαδή, αυτός αποκτά την κληρονομιά αυτοδικαίως, δια του θανάτου του κληρονομούμενου, με τρεις τρόπους: Πρώτο, με τη βούληση του κληρονομούμενου δια διαθήκης. Πρόκειται, για την εκ διαθήκης διαδοχή, εξαιτίας της οποίας ο κληρονόμος λέγεται <<εκ διαθήκης κληρονόμος>>. Δεύτερον, χωρίς διαθήκη. Πρόκειται, για την εξ αδιαθέτου διαδοχή, εξαιτίας της οποίας ο κληρονόμος λέγεται <<εξ αδιαθέτου κληρονόμος>>. Τρίτον, εκ του νόμου. Πρόκειται, για την αναγκαστική διαθήκη από το νόμο ή αναγκαστική κληρονομική διαδοχή ή νόμιμη μοίρα (άρθρα 1825 Α.Κ.), εξαιτίας της οποίας ο κληρονόμος λέγεται <<αναγκαίος κληρονόμος ή νόμιμος μεριδούχος>>. Ειδικότερα:

1) Εκ διαθήκης διαδοχή. Πρόκειται, για την απόκτηση της κληρονομιάς εκ μέρους του κληρονόμου δια διαθήκης. Διαθήκη είναι η μονομερής, τυπική και ελευθέρως ανακλητή δικαιοπραξία, λόγω θανάτου, η οποία περιέχει εγκατάσταση κληρονόμου, κληροδοσία, τρόπο ή άλλες οικογενειακού χαρακτήρα διατάξεις (άρθρο 1712 Α.Κ.). Δια της διαθήκης ρυθμίζεται η τύχη των έννομων σχέσεων του διαθέτη και, κυρίως, της περιουσίας του μετά το θάνατο του. Οι διαθήκες, ανάλογα με τον τρόπο της σύνταξής τους, διακρίνονται σε κοινές, και τέτοιες είναι ιδιόγραφη (άρθρο 1721 Α.Κ.), ή δημοσία (άρθρο 1724 Α.Κ.) και η μυστική (άρθρο 1738 Α.Κ.), και σε έκτακτες, ήτοι, αυτές, που συντάσσονται σε εξαιρετικές περιπτώσεις, και αυτές είναι η διαθήκη επί πλοίου (άρθρο 1749 Α.Κ.), η διαθήκη εν εκστρατεία (άρθρο 1753 Α.Κ.) και η διαθήκη εν αποκλεισμού. (άρθρο 1757 Α.Κ.).

2) Εξ αδιαθέτου διαδοχή. Εξ αδιαθέτου διαδοχή υπάρχει στην περίπτωση, που δεν υπάρχει διαθήκη ή αυτή, που υπάρχει δεν είναι έγκυρη, καθώς και στην περίπτωση, που η διαδοχή από διαθήκη ματαιωθεί στο σύνολο ή μέρος αυτής. Π.χ. όταν με διαθήκη εγκαταστάθηκαν περισσότεροι από ένας κληρονόμοι και κάποιος από αυτούς αποποιήθηκε.

3) Αναγκαστική διαθήκη από το νόμο ή αναγκαστική κληρονομική διαδοχή ή νόμιμη μοίρα (άρθρα 1825 Α.Κ.). Αναγκαστική διαθήκη από το νόμο ή αναγκαστική κληρονομική διαδοχή ή νόμιμη μοίρα είναι το κληρονομικό μερίδιο, το οποίο ο νόμος, παρά τη θέληση του διαθέτη, αναγνωρίζει σε ορισμένα πρόσωπα, που συνδέονται στενά κ άμεσα με τον κληρονομούμενο. Τα πρόσωπα αυτά, που λέγονται αναγκαίοι κληρονόμοι ή νόμιμοι μεριδούχοι ή απλώς μεριδούχοι είναι: οι κατιόντες, οι γονείς και ο σύζυγος.

2.γ. Η κτήση της κληρονομιάς, σύμφωνα με τα προαναφερόμενα, δεν σημαίνει και αποδοχή αυτής από τον κληρονόμο, γιατί, κατά το άρθρο 1847 του Αστικού Κώδικα, ο κληρονόμος μπορεί να αποποιηθεί την κληρονομιά. Επειδή, συνεπώς, απαιτείται και βεβαιότητα, ότι ο αυτοδικαιώς αποκτήσας την κληρονομιά δεν αποποιήθηκε αυτή, ο νόμος απαιτεί ρητή αποδοχή του κληρονόμου περί του ότι αυτός δεν αποποιείται την καταλειπόμενη σ' αυτόν υπό του διαθέτη κληρονομιά. Η αποδοχή της κληρονομιάς εκ μέρους του κληρονόμου: (α) είναι μονομερής εν ζωή δικαιοπραξία μη απευθυντέα και μη ανακλητή (άρθρο 1857 Α.Κ.), (β) γίνεται μετά την επαγωγή, δηλαδή, μετά το θάνατο του κληρονομούμενου, γιατί αλλιώς είναι άκυρη (άρθρο 1851 Α.Κ.), (γ) γίνεται μετά τη δημοσίευση της διαθήκης, (δ) γίνεται και δι' αντιπροσώπου και (ε) είναι άκυρη αν έγινε εκ πλάνης περί του λόγου της επαγωγής (άρθρο 1852 Α.Κ.) ή αν έγινε υπό αίρεση ή προθεσμία ή μερικώς.

3. Οι κληρονόμοι, εκ διαθήκης και εξ αδιαθέτου διαδοχής, θεωρούνται, σύμφωνα με το Ν. 3842/2010, ως υποκείμενο του φόρου και, συνεπώς, ως υπόχρεοι, για την καταβολή του φόρου αυτού στο Δημόσιο, κατά την παρακάτω διάκριση, ανεξάρτητα από τη μεταγραφή ή μη της αποδοχής των κληρονομιαίων ακινήτων εκ μέρους αυτών στα βιβλία μεταγραφών του οικείου υποθηκοφυλακείου, κατ' άρθρο 1193 του Αστικού Κώδικα.

• Ειδικότερα, κατά την ανωτέρω διάταξη, οι κληρονόμοι ακίνητης περιουσίας θεωρούνται, ως υποκείμενο του φόρου:

α) Οι, μεν, εκ διαθήκης κληρονόμοι, κατά το ποσοστό τους, στην περίπτωση, που η διαθήκη έχει δημοσιευθεί μέχρι την 31 Δεκεμβρίου του προηγούμενου έτους φορολογίας.

β) Οι, δε, εξ αδιαθέτου κληρονόμοι, κατά το ποσοστό τους, στην περίπτωση, που η διαθήκη έχει δημοσιευθεί μέχρι την 31 Δεκεμβρίου του προηγούμενου της φορολογίας έτους.

ε. Το πρόσωπο, που έχει αποκτήσει ακίνητο με συμβόλαιο δωρεάς αιτία θανάτου.

1. Σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του Ν. 3842/2010, υπόχρεοι στο φόρο είναι και <<όσοι έχουν αποκτήσει ακίνητο με οριστικό συμβόλαιο δωρεάς αιτία θανάτου, εφόσον ο θάνατος επήλθε μέχρι την 31 Δεκεμβρίου του προηγούμενου της φορολογίας έτους>>.

2.α. Δωρεά αιτία θανάτου είναι η μεταξύ ζώντων σύμβαση δωρεάς, η οποία συμφωνήθηκε με την αναβλητική αίρεση της προαποβίωσης του δωρητή ή της σύγχρονης αποβίωσης και των δύο συμβαλλόμενων, χωρίς εν τω μεταξύ ο δωροδόχος να έχει την απόλαυση των δωρηθέντων (άρθρο 2032 Α.Κ.). Επί της συμβάσεως της δωρεάς αιτία θανάτου εφαρμόζονται οι διατάξεις περί <<δωρεάς εν ζωή>>, εφόσον στο νόμο δεν ορίζεται διαφορετικά (άρθρο 2032 Α.Κ.).

2.β. Αντικείμενο δωρεάς αιτία θανάτου μπορεί να είναι, κατά νόμον, εκτός άλλων, και ακίνητο ή εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου (π.χ. επικαρπία).

2.γ. Η σύμβαση της δωρεάς αιτία θανάτου καταρτίζεται δια συμβολαιογραφικού εγγράφου (άρθρα 2032 και 498 Α.Κ.), το οποίο υποβάλλεται σε μεταγραφή στα βιβλία μεταγραφών του οικείου υποθηκοφυλακείου (άρθρο 1192 Α.Κ.).

3. Το πρόσωπο, που κατέστη κύριος ακινήτου δια συμβάσεως δωρεάς αιτία θανάτου, θεωρείται, σύμφωνα με την ανωτέρω διάταξη, ως υποκείμενο του φόρου και, συνεπώς, ως υπόχρεος, για την καταβολή του φόρου αυτού στο Δημόσιο, στην περίπτωση, που ο θάνατος του δωρητή επήλθε μέχρι την 31 Δεκεμβρίου του προηγούμενου της φορολογίας έτους, ανεξάρτητα από τον χρόνο κατάρτισης του συμβολαιογραφικού εγγράφου της αιτία θανάτου δωρεάς του ακινήτου και ανεξάρτητα από τη μεταγραφή ή μη του εν λόγω συμβολαιογραφικού εγγράφου στα βιβλία μεταγραφών του οικείου υποθηκοφυλακείου. Παράδειγμα: Το συμβολαιογραφικό έγγραφο της δωρεάς αιτία θανάτου του ακινήτου καταρτίστηκε στις 13-3-2010 και μεταγράφηκε στις 25-6-2010. Ο δωρητής πέθανε την 24-9-2010. Υποκείμενο του φόρου την 1 Ιανουαρίου του 2010 ήταν ο δωρητής, ενώ υποκείμενο του φόρου την 1 Ιανουαρίου 2011 είναι ο δωρεοδόχος, επειδή ο θάνατος του δωρητή επήλθε μέχρι την 31-12-2010, ήτοι, την 24-9-2010.

Β. Πρόσωπα της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν. 3842/2010.

1. Γενικά.

Υπόχρεοι, για την καταβολή του Φ.Α.Π. στο Δημόσιο, δηλαδή, υποκείμενο του φόρου αυτού, εκτός από τα πρόσωπα, που αναφέρονται στην ανωτέρω παράγραφο 1 του άρθρου 28 του Ν. 3842/2010, είναι και τα πρόσωπα, που αναφέρονται στις περιπτώσεις α' έως θ' της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του ως άνω νόμου.

2. Ειδικά. Τα ανωτέρω πρόσωπα είναι τα ακόλουθα, ήτοι:

α. Ο αγοραστής ακινήτου δια προσυμφώνου, στο οποίο υπάρχει όρος περί αγοράς του ακινήτου με αυτοσύμβαση.

1). Σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν.3842/2010, υπόχρεος στο φόρο είναι και <<ο εκ προσυμφώνου αγοραστής ακινήτου, στις περιπτώσεις σύνταξης προσυμφώνου με αυτοσύμβαση, με εξαίρεση τα εργολαβικά πτοσύμφωνα>>.

2) Προσύμφωνο, γενικά, είναι η σύμβαση, δυνάμει της οποίας τα συμβαλλόμενα μέρη υποχρεούνται να συνάψουν μελλοντικά ορισμένη σύμβαση (π.χ. πώληση), η οποία καλείται κυρία ή οριστική (άρθρο Α.Κ.). Το προσύμφωνο αποτελεί τελεία και αυθύπαρκτη σύμβαση με περιεχόμενο τη σύναψη της κυρίας σύμβασης, οπότε, στην περίπτωση αυτή, θα πρόκειται, για μονομερώς δεσμευτικό προσύμφωνο. Στην τελευταία αυτή περίπτωση η κύρια σύμβαση θεωρείται καταρτιζόμενη με τη μορφή της λεγόμενης <<αυτοσύμβασης>> (άρθρο 235 Α.Κ.).

Η αυτοσύμβαση η οποία καλείται και αυτόδικαιοπραξία, κατά κανόνα απαγορεύεται από τον νόμο (Α.Κ.), εκτός εάν η κατάρτιση της είναι επιτρεπτή από το αντισυμβαλλόμενο μέρος, κατά την κατάρτιση του προσυμφώνου. Επίσης, εάν, για τη συναπτεά κύρια σύμβαση απαιτείται τύπος, ο τύπος αυτός απαιτείται και για το προσύμφωνο (άρθρο 166 Α.Κ.).

3) Για την εφαρμογή της ανωτέρω διάταξης ενδιαφέρει το προσύμφωνο, σε εκτέλεση του οποίου η μέλλουσα να καταρτισθεί κυρία σύμβαση είναι η σύμβαση της πώλησης του ακινήτου. Στο προσύμφωνο αυτό το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη, το οποίο εμφανίζεται με τη μορφή του πωλητή του ακινήτου, μπορεί να είναι είτε εργολάβος κατασκευαστής οικοδομών (φυσικό ή νομικό πρόσωπο), οπότε το

προσύμφωνο, στην περίπτωση αυτή, λέγεται <<εργολαβικό προσύμφωνο>>, είτε οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο (φυσικό ή νομικό), οπότε το προσύμφωνο, στην περίπτωση αυτή, λέγεται <<απλό ή συνήθες προσύμφωνο>>. Και στις δύο, δε, αυτές κατηγορίες προσυμφώνων αγοραστής του ακινήτου μπορεί να είναι οποιοδήποτε πρόσωπο, φυσικό ή νομικό.

• Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω διάταξης, ως προς τον υπόχρεο, για την καταβολή του φόρου στο Δημόσιο, θα πρέπει να διακρίνουμε:

α. Περίπτωση, κατά την οποία ο πωλητής του ακινήτου δεν είναι εργολάβος.

Επί απλού ή συνήθους προσυμφώνου πώλησης ακινήτου, στο οποίο πωλητής του ακινήτου δεν είναι εργολάβος κατασκευαστής οικοδομών, αλλά οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, και στο οποίο υπάρχει όρος περί αγοράς του ακινήτου με αυτοσύμβαση, υπόχρεος, για την καταβολή του φόρου στο Δημόσιο, είναι ο αγοραστής του ακινήτου, φυσικό ή νομικό πρόσωπο, κατά το χρόνο (ημερομηνία) κατάρτισης, δια συμβολαιογραφικού εγγράφου, της αυτοσύμβασης, η οποία επέχει θέση κυρίας σύμβασης, επί του ακινήτου, ανεξάρτητα από τη μεταγραφή ή μη της εν λόγω αυτοσύμβασης στα βιβλία μεταγραφών του οικείου υποθηκοφυλακείου.

β. Περίπτωση, κατά την οποία ο πωλητής του ακινήτου είναι εργολάβος. Στην περίπτωση, που ο πωλητής του ακινήτου είναι εργολάβος κατασκευαστής οικοδομών (φυσικό ή νομικό πρόσωπο), δημιουργείται στην πράξη προβληματισμός, ως προς το πρόσωπο, που είναι υπόχρεο, για την καταβολή του φόρου στο Δημόσιο, και τούτο εξαιτίας της φράσης της ανωτέρω διάταξης <<... με εξαίρεση τα εργολαβικά προσύμφωνα>>. Η εξαίρεση, δε, αυτή, κατά τη Διοίκηση του Υπουργείου Οικονομικών, αφορά τις περιπτώσεις εργολαβικών προσυμφώνων, που περιέχουν τον όρο της αυτοσύμβασης, Παρά τη διευκρίνηση αυτή, δημιουργούνται στην πράξη ορισμένα ερωτηματικά, ως προς το ποια εργολαβικά προσύμφωνα εμπίπτουν στην εξαίρεση της διάταξης αυτής.

• Στην πράξη, όπως είναι γνωστό, τυγχάνουν εφαρμογής δύο ειδών εργολαβικά.
-Το πρώτο προσύμφωνο αναφέρεται στην πώληση ακινήτου με εργολαβικό προσύμφωνο από τον εργολάβο κατασκευαστή οικοδομών (π.χ. πολυκατοικίας). Το εργολαβικό αυτό προσύμφωνο μπορεί να περιέχει τον όρο της <<αυτοσύμβασης>>, δυνάμει του οποίου ο αγοραστής του ακινήτου προβαίνει μόνος του στη σύναψη της κυρίας σύμβασης της πώλησης του ακινήτου, χωρίς τη σύμπραξη του εργολάβου.
-Το δεύτερο προσύμφωνο, που αναφέρεται στην κατάρτιση εργολαβικής σύμβασης οικοδομών με το σύστημα της αντιπαροχής, ενδέχεται να περιέχει τον όρο της αυτοσύμβασης, αν και στην πράξη δεν είναι συνηθισμένη η περίπτωση αυτή. Όπως, δε, είναι γνωστό, με την εργολαβική σύμβαση ανέγερσης οικοδομών με το σύστημα της αντιπαροχής ο κύριος του οικοπέδου συμφωνεί με τον εργολάβο την ανέγερση πολυώροφης οικοδομής (αυτό είναι το έργο) στο οικόπεδο του, η οποία (οικοδομή) θα διέπεται από τις διατάξεις περί οριζοντίου ιδιοκτησίας. Η παροχή του οικοπεδούχου συνίσταται στην αναλαμβανόμενη με τη σύμβαση υποχρέωση προς μεταβίβαση στον εργολάβο, ή σε τρίτα πρόσωπα, που υποδεικνύονται από τον τελευταίο αυτόν, ορισμένων ποσοστών εξ αδιαιρέτου επί του οικοπέδου μετά των οριζοντίων ιδιοκτησιών, που αντιστοιχούν στα ποσοστά αυτά, η, δε, αντιπαροχή του εργολάβου συνίσταται στην εκτέλεση του έργου, επί του οποίου ο οικοπεδούχος διατηρεί την κυριότητα των υπολοίπων ποσοστών εξ αδιαιρέτου επί του οικοπέδου μετά των οριζοντίων ιδιοκτησιών, που αντιστοιχούν στα ποσοστά αυτά.

β. Οι δικαιούχοι διαμερισμάτων και κατοικιών του Οργανισμού Εργατικής Κατοικίας (Ο.Ε.Κ) πριν από την εκ μέρους αυτών αυτών παραλαβή τους με τα οριστικά παραχωρητήρια.

1) Σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν. 3842/2010, υπόχρεοι στο φόρο είναι και <<οι δικαιούχοι διαμερισμάτων-κατοικιών του Οργανισμού Εργατικής Κατοικίας, οι οποίοι έχουν παραλάβει αυτά χωρίς οριστικά παραχωρητήρια>>.

2.α.) Ο Οργανισμός Εργατικής Κατοικίας (Ο.Ε.Κ) ιδρύθηκε το 1954 με το Ν.Δ. 2963/1954 το οποίο στη συνέχεια τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με διάφορα άλλα νομοθετήματα, όπως τον Α.Ν. 163/1967, τον Ν. 1849/1989 και τον Ν. 2224/1994.

2.β.) Ο Ο.Ε.Κ. είναι Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου, το οποίο τελεί υπό την εποπτεία και τον έλεγχο του Υπουργείου Εργασίας και το οποίο έχει, ως κύριο σκοπό, εκτός άλλων, και την παροχή κατοικίας (διαμερίσματος ή αυτοτελούς οικοδομής) στους, κατά τον Κανονισμό αυτού, δικαιούχους στεγαστικής συνδρομής (άρθρο 2963/1954).

2.γ.) Δικαιούχοι στεγαστικής συνδρομής είναι, κατά το Ν.Δ. 2963/1954 : (α) οι εργάτες και οι υπάλληλοι, που συνδέονται με τους εργοδότες τους σε σχέση εξαρτημένης εργασίας ιδιωτικού δικαίου, (β) οι υπάλληλοι των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου (γ) οι συνταξιούχοι των ανωτέρω κατηγοριών προσώπων. Τα πρόσωπα αυτά τυγχάνουν δικαιούχου στεγαστικής συνδρομής εφόσον: είναι ασφαλισμένοι σε οποιοδήποτε ασφαλιστικό οργανισμό, είναι έγγαμοι, αρχηγοί οικογένειας και εθνικών φρονημάτων, και ούτε αυτοί, ούτε η σύζυγος τους, έχουν ιδιοκτήτη κατοικία.

2.δ.) Η παραχώρηση κατοικίας (διαμερίσματος ή αυτοτελούς οικοδομής) εκ μέρους του Ο.Ε.Κ. στους δικαιούχου στέγασης γίνεται δια μεταβίβασης, αιτία πωλήσεως, της κυριότητας της κατοικίας στον δικαιούχο αυτής επί πιστώσει του αντίστοιχου τιμήματος. Η μεταβίβαση, δε, της κυριότητας πραγματοποιείται με έκδοση υπό του Ο.Ε.Κ. ειδικού τίτλου, που λέγεται <<παραχωρητήριο>>, το οποίο επέχει θέση οριστικού τίτλου μεταβίβασης της κυριότητας του παραχωρούμενου ακινήτου. Ο τύπος, δε, του εν λόγω παραχωρητηρίου καθορίζεται με Απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου του Ο.Ε.Κ., η οποία εγκρίνεται από το Υπουργό Εργασίας. Μετά την έκδοση υπό του Ο.Ε.Κ. του ανωτέρω παραχωρητηρίου, ο δικαιούχος στέγασης αγοραστής του ακινήτου θα πρέπει, μέσα σε εξήντα (60) ημέρες από της εις αυτόν επίδοσης σχετικής πρόσκλησης του Ο.Ε.Κ., να προβεί σε αποδοχή της, κατά τ' ανωτέρω, παραχώρησης του ακινήτου, δι' εγγράφου δηλώσεως του παρά πόδας του παραχωρητηρίου. Η δήλωση αυτή της αποδοχής, η οποία μπορεί να γίνει και δια πληρεξουσίου, αναπληρώνεται από την εις την κατοικία εγκατάσταση. Μετά την ολοκλήρωση της ανωτέρω διαδικασίας, το παραχωρητήριο μεταβιβάζεται με μέριμνα του Ο.Ε.Κ. στον αρμόδιο φύλακα μεταγραφών, ο οποίος υποχρεούται να το μεταγράψει στα οικεία βιβλία μεταγραφών υπέρ του δικαιούχου του ακινήτου. Από και δια της μεταγραφής του παραχωρητηρίου στο οικείο βιβλίο μεταγραφών επέρχεται και η μεταβίβαση της κυριότητας του δικαιούχου αγοραστή επί του παραχωρηθέντος ακινήτου.

2.ε.) Για μία πενταετία από την έκδοση του ανωτέρω παραχωρητηρίου, απαγορεύεται η μεταβίβαση εν ζωή από τον δικαιούχο της αποκτησάσης υπ' αυτού κατοικίας. Η διάθεση αυτή, εάν γίνει, είναι απολύτως άκυρη, έναντι πάντων, και ουδέν αποτέλεσμα επάγεται, για τον αποκτώντα την κατοικία αυτή. Εξαιρετικά, η μεταβίβαση αυτή επιτρέπεται, εφόσον γίνεται προς εξ αίματος συγγενείς πρώτου βαθμού ή λόγω προικός προς συγγενείς μέχρι και του δεύτερου βαθμού του μεταβιβάζοντος.

3. Οι δικαιούχοι διαμερισμάτων και κατοικιών του Ο.Ε.Κ. θεωρούνται, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω διάταξης, ως υποκείμενο του φόρου και, συνεπώς, ως

υπόχρεοι, για την καταβολή του φόρου αυτού στο Δημόσιο, όχι από την ημερομηνία έκδοσης, εκ μέρους του Ο.Ε.Κ., του σχετικού παραχωρητηρίου, αλλά από την ημερομηνία της, δια της δηλώσεως, υποχρεωτικής αποδοχής του εν λόγω παραχωρητηρίου, γιατί τότε ολοκληρώνεται οριστικά και τυπικά η μεταβίβαση εις αυτούς από τον Ο.Ε.Κ. της κυριότητας του, δια του παραχωρητηρίου, μεταβιβασθέντος εις αυτούς ακινήτου. Μέχρι την ανωτέρω αποδοχή του παραχωρητηρίου η μεταβίβαση και, κατά συνέπεια, και η απόκτηση της κυριότητας του ακινήτου τελεί εν μετεώρω καταστάσει. Οι ανωτέρω δικαιούχοι είναι υπόχρεοι, για την καταβολή του φόρου, ανεξάρτητα από τη μεταγραφή ή μη του παραχωρητηρίου στα οικεία βιβλία μεταγραφών.

γ. Ο γονέας, που είναι υπόχρεος, για την ακίνητη περιουσία των προστατευόμενων τέκνων του, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

1) Σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν. 3842/2010, υπόχρεος στο φόρο είναι και <<ο γονέας, για την ακίνητη περιουσία των προστατευόμενων τέκνων του>>, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 2238/1994, Όπως ισχύει).

2.α.) Ως <<γονέας>>, γενικά, νοείται ο γεννήτορας των τέκνων, δηλαδή, ο πατέρας και η μητέρα.

2.β.) Ως << προστατευόμενα τέκνα του γονέα, στα οποία ανήκει η ακίνητη περιουσία>>, νοούνται αυτά, που κατονομάζονται στις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν. 2238/1994 <<περί Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος>>, όπως ισχύει.

Κατά τις διατάξεις, δε, του ανωτέρου άρθρου 7 του Ν. 2238/1994, όπως ισχύει, ως προστατευόμενα τέκνα του γονέα (πατέρας ή μητέρας) νοούνται αυτά, τα οποία βαρύνουν τον γονέα από πλευράς φόρου εισοδήματος, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του εν λόγω άρθρου. Τα τέκνα αυτά είναι:

(α) Τα ανήλικα άγαμα τέκνα.

(β) Τα ενήλικα άγαμα τέκνα, τα οποία δεν έχουν υπερβεί το εικοστό πέμπτο έτος της ηλικίας τους και σπουδάζουν σε αναγνωρισμένες σχολές ή σχολεία του εσωτερικού ή του εξωτερικού, καθώς και εκείνα, τα οποία παρακολουθούν δημόσια ή ιδιωτικά ινστιτούτα επαγγελματικής κατάρτισης στο εσωτερικό.

(γ) Τα άγαμα τέκνα, τα οποία δεν υπάγονται στην προηγούμενη περίπτωση, εφόσον υπηρετούν την στρατιωτική τους θητεία.

(δ) Τα τέκνα, που είναι άγαμα ή διαζευγμένα ή τελούν σε κατάσταση χηρείας, εφόσον παρουσιάζουν αναπηρία εξήντα επτά τοις εκατό (67%) και πάνω από διανοητική καθυστέρηση ή φυσική αναπηρία.

3. Ο γονέας (πατέρας ή μητέρα) θεωρείται ως υποκείμενο του φόρου και, συνεπώς, και ως υπόχρεος, για την καταβολή του φόρου αυτού στο Δημόσιο, για την ακίνητη περιουσία των προστατευόμενων υπ' αυτού, κατά τ' ανωτέρω, τέκνων του, η οποία ανήκει σ' αυτά κατά κυριότητα (πλήρη ή ψιλή) ή κατ' επικαρπία ή οίκηση, εφόσον η γονική μέριμνα ασκείται και από τους δύο γονείς.

δ. Ο κηδεμόνας, για ακίνητη περιουσία σχολάζουσας κληρονομίας.

1) Σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης δ της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν. 3842/2010, υπόχρεος στο φόρο είναι και <<ο κηδεμόνας, για την ακίνητη περιουσία σχολάζουσας κληρονομίας>>.

2.α.) Κληρονομία, γενικά, είναι το σύνολο περιουσίας ενός φυσικού προσώπου, που πέθανε (κληρονομούμενος), ως σύνολο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, η οποία περιέρχεται από το νόμο ή με διαθήκη σε πλείονα πρόσωπα τους λεγόμενους καθολικούς διαδόχους. (άρθρο 1710 Α.Κ.).

2.β.) Σχολάζουσα κληρονομία, κατά το άρθρο 1865 του Αστικού Κώδικα, υπάρχει όταν ο κληρονόμος είναι άγνωστος ή δεν είναι βέβαιο, ότι αποδέχτηκε την κληρονομία.

• Αναλυτικότερα, σχολάζουσα κληρονομία είναι η κληρονομία:

- Όταν ο κληρονόμος είναι άγνωστος, αδιάφορο αν είναι εύκολη ή δύσκολη η ανεύρεση του.
- Όταν ο κληρονόμος είναι κυοφορούμενος.
- Όταν υπάρχουν αμφιβολίες, για το βαθμό συγγένειας με τον κληρονομούμενο και έτσι δεν ξέρουμε ποιος από τους πολλούς συγγενείς έχει προτεραιότητα να κληρονομήσει.
- Όταν δεν είναι βέβαιο, αν ο κληρονόμος αποδέχτηκε την κληρονομία.
- Όταν υπάρχουν σοβαροί λόγοι να αμφισβητηθεί το κύρος της διαθήκης και έτσι υπάρχουν σοβαρές αμφιβολίες, για την κληρονομική ιδιότητα του εγκαταστάτου. Αντίθετα, δεν έχουμε σχολάζουσα κληρονομία όταν δεν ξέρουμε, που μένει ο (γνωστός) κληρονόμος ή όταν ο (γνωστός) κληρονόμος έχει δικαιοπρακτική ανικανότητα ή ενάγεται, για αναξιότητα, κ.λπ.

• Η κηδεμονία παύει αυτοδικαίως να υφίσταται: (α) δια του θανάτου του κηδεμόνα, (β) με την αντικατάσταση αυτού από το δικαστήριο, (γ) με την γέννηση του κυοφορούμενου, (δ) όταν καταστεί γνωστό ποιος είναι ο κληρονόμος ή αυτός, που αποδέχτηκε την κληρονομία, (ε) όταν η κληρονομία τέθηκε υπό εκκαθάριση, οπότε τη διαχείριση την αναλαμβάνει ο εκκαθαριστής και (στ) όταν το δικαστήριο της κληρονομίας, μη εξευρεθέντος του κληρονόμου εντός εύλογης προθεσμίας, βεβαιώνει, ότι δεν υπάρχει άλλος κληρονόμος, εκτός του Δημοσίου. (άρθρο 1868 Α.Κ.).

ε. Ο εκτελεστής διαθήκης, για την κληρονομία ακίνητη περιουσία, για το διάστημα, που διαχειρίζεται και διοικεί αυτή.

1.) Σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης ε΄ της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν. 3842/2010, υπόχρεος στο φόρο είναι και <<ο εκτελεστής διαθήκης, για την κληρονομιαία ακίνητη περιουσία, για το χρονικό διάστημα, που τη διαχειρίζεται και την διοικεί>>.

2.α.) Ο κληρονόμος, ως, καθολικός διάδοχος, είναι το πρόσωπο, το οποίο δικαιούται και υποχρεούται σε εκτέλεση των διατάξεων της διαθήκης. Ο διαθέτης, όμως, το έργο αυτό μπορεί να το αναθέσει σε ένα ή περισσότερα φυσικά ή νομικά πρόσωπα, οπότε γίνεται λόγος περί εκτελεστού της διαθήκης (άρθρα 2017,2020 Α.Κ.). Εκτελεστής διαθήκης, συνεπώς, είναι το πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, το οποίο ως έργο έχει την εκτέλεση των διατάξεων της διαθήκης, ενεργώντας ως αντιπρόσωπος του κληρονόμου. Διά του διορισμού του εκτελεστή της διαθήκης περιορίζονται οι εξουσίες, που παρέχονται στον κληρονόμο, με συνέπεια κάθε πράξη, που ανατέθηκε στον εκτελεστή, αν επιχειρήσει κάθε πράξη, που επιτράπηκε από τον διαθέτη και έχει σχέση με την διαχείριση της κληρονομίας. Εξαιρετικά, για ορισμένες πράξεις, ο νόμος (Α.Κ.) απαιτεί άδει του δικαστηρίου. Τέτοιες πράξεις είναι, για παράδειγμα, η εκποίηση ακινήτων, δημοσίων χρεογράφων, μετοχών ή ομολογιών ανώνυμων εταιρειών, η σύναψη δανείων, συμβιβασμών, κ.λπ. (άρθρα 2020-2021 Α.Κ.).

3. Ο εκτελεστής διαθήκης θεωρείται ως υποκείμενο του φόρου και, συνεπώς, και υπόχρεος, για την καταβολή του φόρου αυτού στο Δημόσιο, για την διαχειριζόμενη,

κατά τα άνωτέρω, περιουσία του κληρονόμου, η οποία περιλαμβάνει και ακίνητα, από το χρόνο έναρξης του λειτουργήματος του, ως εκτελεστή της διαθήκης, δηλαδή, από το χρόνο της αποδοχής της σχετικής δήλωσης αυτού από τον γραμματέα του δικαστηρίου της κληρονομίας, και για όσο χρονικό διάστημα διαχειρίζεται και διοικεί, σύμφωνα με τα προαναφερόμενα, την ανωτέρω κληρονομιαία ακίνητη περιουσία του κληρονόμου.

στ. Ο νομέας επίδικων ακινήτων.

1.) Σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης η' της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν. 3842/2010, υπόχρεος στο φόρο είναι και <<ο νομέας επίδικων ακινήτων. Αν το ακίνητο εκνικηθεί με τελεσίδικη απόφαση, ο νομέας του δεν έχει δικαίωμα επιστροφής του φόρου, που κατέβαλε>>.

2.α.) Ως <<επίδικο ακίνητο>> θεωρείται αυτό, για το οποίο έχει ασκηθεί αγωγή ενώπιον δικαστηρίου, δια της οποίας αμφισβητείται από του ενάγοντος το δικαίωμα κυριότητας ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα του εναγομένου, επί του εν λόγω ακινήτου.

2.β.) Ως <<νομέας>>, γενικά, νοείται το πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, το οποίο έχει νομή επί ενός ενσώματου πράγματος, κινητού ή ακινήτου. Νομή (possessio), δε, είναι η φυσική εξουσία του προσώπου επί του πράγματος, η οποία, ως αφορώσα όλες τις χρησιμότητες αυτού, ασκείται διανοία κυρίου (άρθρο 974 Α.Κ.). Πρόκειται, για τη λεγόμενη <<νομή πράγματος>> (possessio rei), η οποία διακρίνεται από την <<οιονεί νομή ή νομή δικαιώματος>> (quasi possessio), ήτοι, τη φυσική εξουσία επί του πράγματος, η οποία ασκείται διανοία δικαιούχου (άρθρο 975 Α.Κ.).

2.γ.) Η διαφορά μεταξύ της νομής πράγματος και της οιονεί νομής ή νομής δικαιώματος συνίσταται στο ότι, η , μεν, νομή πράγματος αναγνωρίζεται επί του εμπράγματος δικαιώματος της κυριότητας, ενώ η οιονεί νομή ή νομή δικαιώματος αναγνωρίζεται μόνο επί των εμπράγματων δικαιωμάτων των δουλειών και του ενεχύρου.

2.δ.) Από πλευράς Φ.Α.Π. ενδιαφέρει η νομή πράγματος, ως προς το εμπράγματο δικαίωμα της κυριότητας επί ακινήτου, και από την οιονεί νομή ή νομή δικαιώματος το εμπράγματο δικαίωμα της επικαρπίας ακινήτου, η οποία είναι, κατά νόμον, περιορισμένη προσωπική δουλεία.

3. Ο νομέας επίδικου ακινήτου, κατά την προεκτεθείσα έννοια, φυσικό ή νομικό πρόσωπο, θεωρείται ως υποκείμενο του φόρου και, συνεπώς, ως υπόχρεος, για την καταβολή του φόρου αυτού στο Δημόσιο μέχρι τη λήξη της επιδικίας επί του εν λόγω ακινήτου, ήτοι, μέχρι την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, ήτοι, απόφασης κατά της οποίας δεν συγχωρείται κανένα ένδικο μέσο, τακτικό ή έκτακτο, δια της οποίας ο ενάγων αναγνωρίσθηκε αμετάκλητα, ως κύριος του επίδικου ακινήτου. Ο νομέας του επίδικου ακινήτου είναι υπόχρεος, για την καταβολή του φόρου, ανεξάρτητα αν νέμεται το ακίνητο με νόμιμο ή μη τίτλο ή με καλή ή κακή πίστη, γιατί στην ανωτέρω διάταξη, ως εκ της διατυπώσεως της, δεν γίνεται καμιά διάκριση, ούτε τίθεται καμία προϋπόθεση.

4. Υπόχρεος, για την καταβολή του φόρου στο Δημόσιο είναι ο νομέας του ακινήτου κατά την 1^η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας. Συνεπώς, αν το ακίνητο περιήλθε από την 2^η Ιανουαρίου και μετά στην νομή άλλου, υπόχρεος στο φόρο είναι κατά την 1^η Ιανουαρίου νομέας του ακινήτου.

Επί του ανωτέρου θέματος έχει γίνει δεκτό, κατά το παρελθόν, υπό το καθεστώς τις ισχύος των προϊσχυσάντων νόμων, που αναφέρονταν στην κατοχή της ευρισκόμενης στην Ελλάδα ακίνητης περιουσίας (άρθρο Ν.11/1975. Άθρο Ν.1249/1982 και άρθρο Ν.2459/1997), ότι, σε περίπτωση, που το ακίνητο εκνικηθεί, δηλαδή, διεκδικηθεί με αμετάκλητη δικαστική απόφαση, ο νομέας, που έχει φορολογηθεί, έχει δικαίωμα

αναγωγής, κατά του αμετάκλητα αναγνωρισθέντος ως κυρίου επί του ακινήτου, για το φόρο, που αυτός κατέβαλε στο Δημόσιο .

ζ. Ο εργολάβος, για ακίνητα, τα οποία συμφωνήθηκε να μεταβιβασθούν και δεν έχουν μεταβιβασθεί από τον οικοπεδούχο στον εργολάβο ή σε τρίτα πρόσωπα, που αυτός θα υποδείξει.

1.) Σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης ζ΄ της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν. 3842/2010, <<από το έτος 2011 και για κάθε επόμενο, για την εφαρμογή του παρόντος νόμου, υπόχρεος σε φόρο είναι ο εργολάβος, για ακίνητα, τα οποία συμφωνήθηκε να μεταβιβασθούν και δεν έχουν μεταβιβασθεί από τον οικοπεδούχο στον εργολάβο ή σε τρίτα πρόσωπα, που αυτός θα υποδείξει, εφόσον έχουν παρέλθει τρία έτη από την έκδοση της αρχικής οικοδομικής άδειας ή έχουν εκμισθωθεί ή χρησιμοποιηθεί με οποιοδήποτε τρόπο εντός των τριών αυτών ετών από τον εργολάβο>>.

2.) Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω διάταξης, ο εργολάβος κατασκευαστής οικοδομών, από το έτος 2011 και για κάθε επόμενο έτος, θεωρείται ως υποκείμενο του φόρου και, συνεπώς, ως υπόχρεος, για την καταβολή του φόρου αυτού στο Δημόσιο:

- Για τα ακίνητα, που συμφωνήθηκε να μεταβιβασθούν από τον οικοπεδούχο στον εργολάβο ή σε τρίτα πρόσωπα, που αυτός θα υποδείξει (εργολαβικό αντάλλαγμα), εφόσον έχουν παρέλθει (3) έτη από τη χορήγηση της αρχικής οικοδομικής άδειας.
- Για τα ακίνητα του εργολαβικού ανταλλάγματος, τα οποία έχουν εκμισθωθεί ή χρησιμοποιηθεί από τον εργολάβο, με οποιοδήποτε τρόπο, εντός των τριών (3) ετών από τη χορήγηση της αρχικής οικοδομικής άδειας.

• Παράδειγμα:

Κατασκευαστική Α.Ε (εργολάβος) θα πάρει, ως εργολαβικό αντάλλαγμα, από ανέγερση μίας πολυκατοικίας, πέντε διαμερίσματα και δύο καταστήματα. Η αρχική άδεια οικοδομής έχει εκδοθεί στις 15 Ιανουαρίου του 2008. Τον Αύγουστο του 2010, η οικοδομή αποπερατώνεται και ο ίδιος χρησιμοποιεί το ένα κατάστημα του εργολαβικού ανταλλάγματος ως έδρα της εταιρείας.

Για το έτος 2011 η εταιρεία οφείλει να αναγράψει στην δήλωση φόρου ακίνητης περιουσίας, που θα υποβάλει, το κατάστημα και να καταβάλει το φόρο, που του αναλογεί. Ο φόρος θα καταβληθεί από την κατασκευάστρια Α.Ε., διότι το συγκεκριμένο ακίνητο έχει χρησιμοποιηθεί από αυτήν πριν από την παρέλευση της τριετίας από την έκδοση της οικοδομικής άδειας.

Την 1^η Ιανουαρίου του 2012 (δηλαδή μετά από την παρέλευση της τριετίας) έχει μείνει απούλητο ένα διαμέρισμα από το εργολαβικό αντάλλαγμα. Στη δήλωση φόρου ακίνητης περιουσίας έτους 2012 η εργολήπτρια εταιρεία θα δηλώσει, εκτός από το κατάστημα, και το διαμέρισμα, που δεν έχει πωληθεί, γιατί έχει παρέλθει η τριετία από την αρχική οικοδομική άδεια. Η τριετία προέρχεται μόλις περάσει η αντίστοιχη ημερομηνία του τελευταίου χρόνου έκδοσης της οικοδομικής άδειας. (Υπ. Οικ. Εγκ. Πολ. 1094/2010).

2. Με την υπαγωγή στο φόρο του εργολάβου με τις συγκεκριμένες ως άνω προϋποθέσεις σκοπείται η αποτροπή μίας αδικίας, που υφίσταται σε βάρος των οικοπεδούχων, επειδή αυτοί θα ήσαν υποχρεωμένοι να καταβάλουν φόρο, για κτίσματα, τα οποία, μεν, τους ανήκουν, πλην, όμως, δεν μπορούν, κατ' ουσία, να τα χρησιμοποιήσουν, επειδή αποτελούν εργολαβικό αντάλλαγμα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ΄ ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ

11.Γενικά περί απαλλαγών

- 1.** Μεταξύ των νομικών κανόνων, που διέπουν τη φορολογία εν γένει, είναι και ο κανόνας της καθολικότητας του φόρου. Σύμφωνα με το κανόνα αυτόν, ο οποίος είναι προέκταση του κανόνα της ισότητας, οι πολίτες ενός κράτος υποχρεούνται να συνεισφέρουν στα δημόσια βάρη, καταβάλλοντας ορισμένο φόρο, επί τη βάση γενικών κριτηρίων και ανάλογα με τη φοροδοτική τους ικανότητα. Προς τον κανόνα της καθολικότητας του φόρου αντίκειται μόνο η καθιέρωση αδικαιολόγητων φορολογικών απαλλαγών και εξαιρέσεων. Αντίθετα, δεν αντίκειται προς τον κανόνα αυτόν η θέσπιση ορισμένων απαλλαγών και εξαιρέσεων, εάν αυτή είναι εκ των πραγμάτων, δικαιολογημένη.
- 2.** Κατά το άρθρο 78 παρ. 4 του ισχύοντος Συντάγματος, οι απαλλαγές από φόρους εν γένει μόνο με νόμο μπορεί να θεσπισθούν. Επομένως, απαλλαγή, που παρέχεται, ενδεχομένως, με διακήρυξη μειοδοτικού διαγωνισμού ή με σχετική σύμβαση με το Δημόσιο είναι ανίσχυρη.
- 3.** Οι συμβάσεις περί αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ της Ελλάδας και τρίτων χωρών αναφέρονται σε απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος και όχι σε απαλλαγή από την έμμεση φορολογία.

12.Διακρίσεις απαλλαγών

1. Από πλευράς Φορολογικού Δικαίου.

α. Από πλευράς φορολογικού δικαίου, οι απαλλαγές διακρίνονται σε αντικειμενικές ή πραγματικές, ήτοι, απαλλαγές, που θεσπίζονται, για λόγους ειδικούς, υπέρ ορισμένων πράξεων, που συνιστούν το αντικείμενο του φόρου, και σε υποκειμενικές ή προσωπικές, ήτοι, απαλλαγές, που θεσπίζονται υπέρ ορισμένων προσώπων, που συνιστούν το υποκείμενο του φόρου. **β.** Σημειώνεται, ότι οι όροι <<απαλλαγές>> και <<εξαιρέσεις>>, που χρησιμοποιούνται στις διατάξεις των φορολογικών νόμων, δεν παρουσιάζουν καμία μεταξύ τους διαφορά από πλευράς ουσίας και επιδιωκόμενου σκοπού, αφενός, μεν, γιατί οι όροι αυτοί είναι ταυτόσημοι από νομικής πλευράς, με την ίδια πάντοτε νομική έννοια, αφετέρου, δε, γιατί και οι δύο αποβλέπουν στον ίδιο σκοπό και καταλήγουν στο ίδιο αποτέλεσμα, που είναι η μη υπαγωγή στο φόρο είτε των προσώπων, που συνιστούν το υποκείμενο του φόρου, είτε των πράξεων, που συνιστούν το αντικείμενο αυτού.

2. Από πλευράς <<Φόρου Ακίνητης Περιουσίας>>.

α. Από πλευράς <<Φόρου Ακίνητης Περιουσίας>>, ο περί του φόρου αυτού Νόμος 3842/2010 θεσπίζει ορισμένες απαλλαγές από το φόρο αυτό, οι οποίες αναφέρονται στις διατάξεις του άρθρου 29 του νόμου αυτού. Περί των απαλλαγών αυτών αναφερόμαστε αναλυτικά κατωτέρω στη παράγραφο 16.

β. Σημειώνεται, ότι οι διατάξεις του περί <<Φόρου Ακίνητης Περιουσίας>> Νόμου 3842/2010, που προβλέπουν απαλλαγές από το φόρο αυτό (διατάξεις άρθρου 29), πρέπει να ερμηνεύονται στενά, ακολουθώντας τη γραμματική ερμηνεία, καθόσον οι διατάξεις αυτές, οι διατάξεις φορολογικού νομού, δεν είναι δεκτικές, ούτε ευρείας, ούτε διασταλτικής ερμηνείας.

13.Απαλλαγές από το φόρο

1. Γενικά.

α. Οι απαλλαγές από το << Φόρο Ακίνητης Περιουσίας>> (Φ.Α.Π.), που προβλέπονται από το άρθρο 29 του Ν.3842/2010, αναφέρονται είτε σε ακίνητα χωρίς ειδική μνεία του κτήτορα αυτών, δηλαδή, του προσώπου (φυσικού ή νομικού), στο οποίο αυτά ανήκουν. Οι απαλλαγές από το φόρο που αναφέρονται στα ακίνητα της πρώτης περίπτωσης, χαρακτηρίζονται ως απαλλαγές αντικειμενικές, σε αντίθεση με τις απαλλαγές, που αναφέρονται σε ακίνητα της δεύτερης περίπτωσης, οι οποίες χαρακτηρίζονται ως απαλλαγές υποκειμενικές.

β. Επισημαίνεται, επίσης, ότι με τη διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 29 του Ν.3842/2010 ορίζεται ρητά, ότι, κάθε διάταξη νόμου, γενική ή ειδική, που αναφέρεται σε απαλλαγές από φόρους, και τέλη εν γένει, δεν καταλαμβάνει από το <<φόρο ακίνητης περιουσίας>>, ως προς τον οποίο ισχύουν μόνο οι απαλλαγές, που προβλέπονται από το άρθρο 29 του ως άνω Ν.3842/2010

2.Ειδικά. Σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α' έως και ιθ' της παραγράφου 1 του άρθρου 29 του Ν.3842/2010, απαλλάσσονται από το φόρο τα ακίνητα, που αναφέρονται στις περιπτώσεις αυτές. Κατ' εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων, απαλλάσσονται από το φόρο τα παρακάτω, κατά περίπτωση, ακίνητα, με τις οριζόμενες στις διατάξεις αυτές προϋποθέσεις
Ειδικότερα, απαλλάσσονται από το φόρο:

α. Τα γήπεδα εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμού, που ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα

1. Γενικά. Σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 29 του Ν. 3842/2010, απαλλάσσονται από το φόρο <<τα γήπεδα εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμού, που ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα>>.

2. Ειδικά. Σύμφωνα με την ανωτέρω διάταξη, απαλλάσσονται από το φόρο τα, κατά προεκτεθείσα έννοια, γήπεδα (ακίνητα) με της συνδρομή των παρακάτω προϋποθέσεων ήτοι:

α) Τα γήπεδα να είναι εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμού

β) Τα γήπεδα να ανήκουν μόνο σε φυσικά πρόσωπα. Συνεπώς κτήτορες των εν λόγω γηπέδων δεν πρέπει να είναι τα νομικά πρόσωπα, είτε δημοσίου, είτε ιδιωτικού δικαίου.

γ) Επί των ανωτέρω γηπέδων τα φυσικά πρόσωπα, θα πρέπει να έχουν ένα από τα δικαιώματα που αναφέρονται στη παράγραφο 2 του άρθρου 27 του Ν.3842/2010, ήτοι, δικαίωμα πλήρους ή ψιλής κυριότητας.

β. Τα δάση και οι δασικές εκτάσεις

Για την απαλλαγή από το φόρο δασών ή δασικών εκτάσεων απαιτείται:

α) Στις περιπτώσεις, που έχει καταρτισθεί το δασολόγιο ενός νόμου, με την κύρωση του δασικού χάρτη της περιοχής από τον Υπουργό Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων απαιτείται βεβαίωση από τη σχετική Διεύθυνση Δασών νομαρχιακού επιπέδου.

β) Στις περιπτώσεις, που δεν έχει καταρτισθεί ακόμη δασολόγιο, ως προς το χαρακτηρισμό της έκτασης, απαιτείται σχετική βεβαίωση των αρμοδίων Επιτροπών της παρ. 3 του άρθρου 10 του Ν.998/1979.

γ) Στις περιπτώσεις αναδασωτέων εκτάσεων, απαιτείται Απόφαση του οικείου Νομάρχη.

δ) Στις περιπτώσεις δασών, που ασκούν ιδιαίτερη προστατευτική επίδραση επί των εδαφών και των υπόγειων υδάτων, απαιτείται Απόφαση του Αρμόδιου Γενικού Γραμματέα της Περιφέρειας.

γ. Τα ακίνητα, που ανήκουν σε ξένα κράτη, σε ξένους πρεσβευτές, διπλωματικούς αντιπροσώπους και πράκτορες, πρόξενους και προξενικούς πράκτορες και στο κατώτερο προσωπικό των ξένων πρεσβειών και προξενείων.

Σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 29 του Ν. 3842/2010, απαλλάσσονται από το φόρο, με τις οριζόμενες, κατά περίπτωση, στη διάταξη αυτή προϋποθέσεις, τα παρακάτω ακίνητα, που ανήκουν στα προαναφερόμενα πρόσωπα.

Ειδικότερα, απαλλάσσονται από το φόρο:

1. Τα ακίνητα που ανήκουν σε ξένα κράτη: Αυτά τα ακίνητα απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης 1 του άρθρου 29 του Ν.3842/2010, με την προϋπόθεση, ότι τα ακίνητα αυτά χρησιμοποιούνται, για την εγκατάσταση των πρεσβειών και των προξενείων αυτών . Η απαλλαγή δε, αυτή παρέχεται με τον όρο της αμοιβαιότητας . Ο όρος <<αμοιβαιότητας>> σημαίνει ότι με τους ίδιους όρους, με τους οποίους αναγνωρίζονται είτε ορισμένα δικαιώματα ή προνόμια, είτε ορισμένες υποχρεώσεις ενός Κράτους απέναντι στους ενός άλλου με τους ίδιους ακριβώς όρους αναγνωρίζονται ανάλογα και δη τα ίδια δικαιώματα ή προνόμια, και οι ίδιες υποχρεώσεις του Κράτους απέναντι στο άλλο Κράτος.

2. Τα ακίνητα που ανήκουν σε ξένους πρεσβευτές και σε ξένους διπλωματικούς αντιπροσώπους και πράκτορες. Τα ακίνητα που ανήκουν σε ξένους πρεσβευτές και σε ξένους διπλωματικούς αντιπροσώπους και πράκτορες απαλλάσσονται από το φόρο σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 29 του Ν.3842/2010, με τον όρο αμοιβαιότητας.

3. Τα ακίνητα που ανήκουν σε ξένους πρόξενους και προξενικούς πράκτορες καθώς και στο κατώτερο προσωπικό των ξένων πρεσβειών και προξενείων. Τα ακίνητα αυτά που ανήκουν σε ξένους πρόξενους και προξενικούς πράκτορες, καθώς και στο κατώτερο προσωπικό των ξένων πρεσβειών και προξενείων, απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 29 του Ν. 3842/2010, με την προϋπόθεση, ότι τα πρόσωπα αυτά έχουν ιθαγένεια του κράτους , που αντιπροσωπεύουν, που δεν ασκούν εμπόριο ή βιομηχανία ή δεν είναι διευθυντές επιχειρήσεων στην Ελλάδα με την επιφύλαξη των όρων των διεθνών συμβάσεων . Η απαλλαγή δε, αυτή παρέχεται με τον όρο αμοιβαιότητας.

δ. Τα ακίνητα, που έχουν δεσμευθεί από την αρχαιολογική υπηρεσία του Υπουργού Πολιτισμού και Τουρισμού, λόγω αρχαιολογικής έρευνας.

Τα ανωτέρω ακίνητα απαλλάσσονται από το φόρο με τη συνδρομή των παρακάτω προϋποθέσεων:

α) Η δέσμευση να γίνεται λόγω αρχαιολογικής έρευνας , όπως για αναζήτηση αρχαίων μνημείων.

β) Η δέσμευση πρέπει να υπάρχει κατά την 1^η Ιανουαρίου κάθε έτους και να αποδεικνύεται με σχετική βεβαίωση της αρμόδιας Εφορείας Αρχαιοτήτων. Αν η περί δεσμεύσεως βεβαίωση έχει εκδοθεί πριν από το οικείο έτος υποβολής της δήλωσης, απαιτείται βεβαίωση της αρμόδιας Υπηρεσίας ότι δεν έχει αρθεί η δέσμευση.

ε. Τα κτίσματα για τα οποία έχει εκδοθεί άδεια ή πρωτόκολλο κατεδάφισης.

Για την απαλλαγή από τον φόρο των ανωτέρω κτισμάτων (ακινήτων), ως απαραίτητη προϋπόθεση τίθεται η προσκόμιση φωτοαντιγράφου της άδειας ή του πρωτοκόλλου κατεδάφισης τους, δηλαδή, της κατάρριψής τους στο έδαφος κατά τη 1^η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας.

στ. Τα επιταγμένα από το στρατό ακίνητα, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4442/1929.

Η απαλλαγή από το φόρο των επιταγμένων, κατ' ανωτέρω ακινήτων λαμβάνει χώρα με τη συνδρομή, των παρακάτω προϋποθέσεων, αθροιστικά λαμβανόμενων, όπως:

- α) Η επίταξη των ακινήτων να γίνεται με το στρατό.
- β) Η επίταξη των ακινήτων να γίνεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4442/1929.
- γ) Για την επίταξη να προσκομίζεται Διϋπουργική Απόφαση Επίταξης των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Εθνικής Άμυνας.

ζ) Τα ακίνητα, που ανήκουν στο Ελληνικό Δημόσιο, στις αποκεντρωμένες υπηρεσίες που λειτουργούν ως Ειδικά Ταμεία, και στον Ελληνικό Οργανισμό Τουρισμού.

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω διάταξης απαλλάσσονται από το φόρο αυτά τα ακίνητα και χωρίς να ερευνάται η χρήση και ο σκοπός αυτών επειδή στην προαναφερόμενη απαλλακτική διάταξη του φόρου δεν γίνεται καμία διάκριση. Επομένως απαλλάσσονται απ' το φόρο:

- α) Τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα των προσώπων αυτών
- β) Τα ιδιόκτητα ακίνητα των ανωτέρω προσώπων, που εξυπηρετούν οποιουσδήποτε άλλους σκοπούς όπως για π.χ. τα εκμισθούμενα που έχουν σαν σκοπό πορισμών εσόδων.

η. Τα ακίνητα, που ανήκουν στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης και ιδιοχρησιμοποιούνται από αυτούς, καθώς και τα κοινής χρήσεως πράγματα, που ανήκουν σε Δήμους και Κοινότητες.

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω διάταξης απαλλάσσονται από τον φόρο:

1. Τα ακίνητα, που ανήκουν σε Δήμους και Περιφέρειες και ιδιοχρησιμοποιούνται από τα πρόσωπα αυτά.
2. Τα κοινής χρήσεως πράγματα, που ανήκουν σε Δήμους.

θ. Τα ακίνητα που παραχωρούνται κατά χρήση και χωρίς αντάλλαγμα στο Ελληνικό Δημόσιο ή σε Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου για την εξυπηρέτηση ειδικών αναγκών και σκοπών.

Σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης θ' της παρ. 1 του άρθρου 29 του Ν.3842/2010, απαλλάσσονται από το φόρο <<τα ακίνητα που παραχωρούνται, κατά χρήση, χωρίς αντάλλαγμα στο Ελληνικό Δημόσιο ή σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου εφόσον προορίζονται για την εξυπηρέτηση αναγκών κάθε αναγνωρισμένης βαθμίδας δημόσιας εκπαίδευσης δημοσίων ή δημοτικών νοσοκομειακών συγκροτημάτων προς όφελος της δημόσιας υγείας, δημοσίων ή δημοτικών παιδικών σταθμών ή βρεφοκομείων ή ορφανοτροφείων, δημοσίων ή δημοτικών γηροκομείων, Κ.Α.Π.Η, καθώς και αθλητικών εγκαταστάσεων, οι υπηρεσίες των οποίων διατίθενται δωρεάν.

ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟ
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΓΙΑ ΤΟ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟ ΤΟΥ Φ.Α.Π.
ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ Φ.Α.Π. ΚΑΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΑΥΤΟΥ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α΄
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΓΙΑ ΤΟΝ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟ ΤΟΥ
ΦΟΡΟΥ ΚΑΙ ΤΡΟΠΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΑΥΤΗΣ

14. Φορολογητέα αξία ακινήτων, για τον υπολογισμό του φόρου

1.Γενικά: Φορολογητέα αξία, γενικά ή φορολογητέα βάση ή βάση επιβολής ενός φόρου είναι το ποσό πάνω στο οποίο εφαρμόζεται ο συντελεστής του φόρου, που ισχύει για μια συγκεκριμένη φορολογητέα πράξη, προκειμένου να υπολογισθεί ο φόρος, που οφείλεται, για την πράξη αυτή.

2.Ειδικά: Από πλευράς Φόρου Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Α.Π.), ως φορολογητέα αξία, επί της οποίας υπολογίζεται ο φόρος αυτός, νοείται η αξία των ακινήτων των φυσικών και νομικών προσώπων, και ειδικότερα η αξία των εις αυτά εμπράγματων δικαιωμάτων, την οποία αυτά έχουν, κατά την 1^η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας(άρθρο 30 παρ. 1 Ν. 3842/2010).

15. Τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων και των εις αυτά εμπράγματων δικαιωμάτων, για τον υπολογισμό του φόρου.

1.Γενικά.

Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων ή των εμπράγματων σ' αυτά δικαιωμάτων, ίδια του εμπράγματος δικαιώματος της πλήρους κυριότητας επ' αυτών, εφαρμόζονται οι εξής μέθοδοι προσδιορισμού της αξίας αυτής, οι οποίοι είναι:

α) Η μέθοδος του <<αντικειμενικού προσδιορισμού>> της αξίας, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν.1249/1982, όπως ισχύει.

β) Η μέθοδος προσδιορισμού της <<αγοραίας αξίας>>, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 3 του Α.Ν. 1521/1950, όπως ισχύει.

γ) Η μέθοδος του <<μικτού συστήματος>> προσδιορισμού της αξίας, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν.1249/1982, όπως ισχύει.

α. Μέθοδος του <<αντικειμενικού προσδιορισμού>> της αξίας.

Σκοπός της μεθόδου αυτής, με την οποία προσδιορίζονται τεκμαρτές φορολογητέες αξίες των ακινήτων, με βάση προκαθορισμένες από τη Διοίκηση τιμές και συντελεστές είναι η εμπέδωση κλίματος αμοιβαίας εμπιστοσύνης μεταξύ Φορολογικών Αρχών και πολιτών, καθώς και η αποφυγή των ζωνικών αμφισβητήσεων και αντιδικιών μεταξύ τους, που δημιούργησε η εφαρμογή της μεθόδου της αγοραίας αξίας. Με τη μέθοδο αυτή προσδιορίζεται η αντικειμενική αξία της πλήρους κυριότητας των ακινήτων. Βασικός άξονας λειτουργίας της ανωτέρω μεθόδου είναι οι προκαθορισμένες τιμές εκκίνησης και τα ειδικά βιβλία και χάρτες, στους οποίους απεικονίζονται οι περιοχές, στις οποίες ισχύει το σύστημα αυτό. Τιμή εκκίνησης ή τιμή ζώνης (κυκλικής ή γραμμικής) είναι η ενιαία τιμή αφετηρίας, την οποία έχει κάθε ακίνητο, το οποίο βρίσκεται στη ζώνη αυτή. Η τιμή της ζώνης αναφέρεται στην αξία, κατά τετραγωνικό μέτρο της επιφάνειας καινούργιου διαμερίσματος ή επαγγελματικής στέγης του πρώτου υπέρ το ισόγειο ορόφου, που έχει πρόσοψη στο δρόμο, αλλά δεν είναι σε γωνία. Στην τιμή αυτή εμπεριέχεται η αξία των κτισμάτων και του αντίστοιχου οικοπέδου, που τους αναλογεί. Η τιμή αυτή

καθορίζεται με Αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών. Η αξία κάθε ακινήτου βρίσκεται, με καθορισμένους από πριν συντελεστές, οι οποίοι επιδρούν αυξητικά ή μειωτικά στην τιμή και εξαρτώνται από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του συγκεκριμένου ακινήτου. Για κάθε ζώνη καθορίζονται, με Υπουργικές Αποφάσεις, γενικοί συντελεστές ανάλογα με τις ιδιαιτερότητες κάθε περιοχής ή τμήματος αυτής όπως π.χ. οι συνθήκες περιβάλλοντος και θέας, η εξυπηρέτηση (υποδομή, συγκοινωνία, κ.λ.π. Εκτός από τους ανωτέρω γενικούς συντελεστές υπάρχουν και οι ειδικοί συντελεστές, ανάλογα με τις ιδιαιτερότητες των ακινήτων, όπως για π.χ. η ίδια χρήση(οικόπεδο, διαμέρισμα, κατάσταση, αποθήκη, ειδικό κτίριο), η πρόσοψη (σε αίθριο, σε πλατεία, κ.λ.π.), ο όροφος, η επιφάνεια, η παλαιότητα του κτιρίου κ.α.. Περαιτέρω για τον προσδιορισμό της <<αντικειμενικής αξίας>> των ακινήτων, αυτά κατατάσσονται σε διάφορες κατηγορίες, ανάλογα με το είδος κάθε ακινήτου και τη χρήση του, χρησιμοποιούνται, δε, για κάθε κατηγορία, ένα ή περισσότερα έντυπα, τα οποία ονομάζονται Φύλλα Υπολογισμού Αξίας Ακινήτου (Φ.Υ.Α.Α.). Το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού εφαρμόζεται σε όλα τα είδη των ακινήτων (αστικά, αγροτικά κ.λ.π.), συμπεριλαμβανομένων και των εκτός σχεδίου ακινήτων. Σχετικά με τη διαδικασία εφαρμογής του συστήματος (μεθόδου) του αντικειμενικού προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας, ο φορολογούμενος έχει υποχρέωση να γράψει στη σχετική φορολογική του δήλωσή του την αντικειμενική του αξία, που έχει προκαθορίσει η Διοίκηση, και να καταβάλλει το φόρο, που αναλογεί στην αξία αυτή, ανεξάρτητα ή όχι με το ύψος της. Αντίστοιχα την αξία αυτή είναι υποχρεωμένος ν' αποδεχθεί ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Οικονομικής Περιουσίας (Δ.Ο.Υ.) στην οποία υποβάλλεται η σχετική Δήλωση, και το μόνο δικαίωμα, που του παρέχει ο νόμος, είναι η εξουσία να ελέγχει, μέσα στην προθεσμία του χρόνου παραγραφής, αν δηλώθηκαν σωστά τα προσδιοριστικά στοιχεία του ακινήτου, με βάση τα οποία διαμορφώθηκε η αντικειμενική αξία του και ακόμη αν, κατά τη συμπλήρωση τόσο της Δήλωσης, όσο και των Φύλλου Υπολογισμού της Αντικειμενικής Αξίας, δεν έγιναν σφάλματα, κατά την εφαρμογή των σχετικών με τον τρόπο προσδιορισμού της αντικειμενικής αξίας διατάξεων, και ειδικότερα, κατά την επιλογή των κατάλληλων σε κάθε περίπτωση Φ.Υ.Α.Α. και συντελεστών. Αν ο φορολογικός έλεγχος διαπιστώσει ανακρίβεια των προσδιοριστικών της αξίας στοιχείων, που ο υπόχρεος, η Φορολογούσα Αρχή, με σχετική Πράξη της καταλογίζει στον υπόχρεο, αφενός τον κύριο φόρο, την πληρωμή του οποίου θα διέφευγε, και αφετέρου πρόσθετο φόρο ανακρίβειας.

β. Μέθοδος προσδιορισμού της <<αγοραίας αξίας>>.

Ως <<αγοραία αξία>> νοείται το ποσό, αντί του οποίου μπορεί εύκολα να γίνει η πώληση κάποιου ακινήτου, όταν αυτή γίνεται ευρύτερα γνωστή. Ως προς τον τρόπο προσδιορισμού της αγοραίας αξίας λαμβάνονται υπόψη οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 3 του Α.Ν. 1521/1950. Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας κάποιου ακινήτου ή εμπράγματος δικαιώματος σ' αυτό, λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμούνται στοιχεία από μεταβιβάσεις παρόμοιων περιουσιακών στοιχείων, τα οποία προκύπτουν από άλλα μεταβιβαστικά συμβόλαια ή από εκτιμήσεις, που έγιναν για την επιβολή του φόρου κληρονομιών, δωρεών ή γονικών παροχών ή από άλλες εκτιμήσεις. Σε περίπτωση που δεν υπάρχουν τέτοια στοιχεία, ή αυτά, που υπάρχουν, κρίνονται από τη Φορολογούσα Αρχή, κατ' επέκταση από το αρμόδιο διοικητικό δικαστήριο, ανεπαρκή ή απρόσφορα, ο προσδιορισμός της αγοραίας αξίας γίνεται με τη χρήση οποιουδήποτε άλλου αποδεικτικού μέσου. Από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται, ότι ο προσδιορισμός της αγοραίας αξίας καταρχήν είναι αποτέλεσμα της σύγκρισης του ακινήτου, του οποίου θα προσδιορισθεί η αγοραία αξία, με άλλα ακίνητα ή εμπράγματα σ' αυτά

δικαιώματα που μεταβιβάστηκαν με αντάλλαγμα λόγω θανάτου, δωρεάς, ή γονικής παροχής. Τα στοιχεία αυτά ονομάζονται <<συγκριτικά στοιχεία>> , και, καταρχήν, είναι τα αποκλειστικά αποδεικτικά μέσα, με βάση την αξία των οποίων προσδιορίζεται η αγοραία αξία του ακινήτου, που εκτιμάται. Τα συγκριτικά στοιχεία, που χρησιμοποιούνται, για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας θα πρέπει να είναι: (α) <<ομοειδή>> με το ακίνητο, του οποίου θα προσδιορισθεί η αγοραία αξία και (β) <<πρόσφορα>> με το ακίνητο, τόσο τοπικά, όσο και χρονικά..

· Με τον όρο <<ομοειδή>> εννοείται, ότι τα συγκριτικά στοιχεία, που χρησιμοποιούνται πρέπει να μοιάζουν με εκείνο, του οποίου θα προσδιορισθεί η αγοραία αξία, τόσο ως προς το είδος και τη μορφή, όσο και ως προς τη χρήση, για την οποία προορίζεται.

· Ως προς το <<πρόσφορο>>, για σύγκριση των στοιχείων, που χρησιμοποιούνται, για να προσδιορισθεί η αγοραία αξία κάποιου ακινήτου, η ιδιότητα αυτή πρέπει να εξετάζεται τόσο τοπικά όσο και χρονικά. Τοπικά πρόσφορο είναι το συγκριτικό στοιχείο, που βρίσκεται κοντά στο κρινόμενο και η θέση του είναι παρόμοια με αυτό. Χρονικά πρόσφορο είναι το συγκριτικό στοιχείο, που διαμορφώθηκε σε χρόνο πολύ κοντινό με εκείνον, κατά τον οποίο θέλουμε να προσδιορίσουμε την αξία κάποιου ακινήτου.

Τα συγκριτικά στοιχεία, ανάλογα με το είδος των ακινήτων, στα οποία αναφέρονται, εκφράζονται σε ευρώ, συνήθως με βάση την επιφάνειά τους σε τετραγωνικά μέτρα, και προκειμένου, για τον προσδιορισμό της αξίας κτισμάτων, συνήθως με βάση τον όγκο τους σε κυβικά μέτρα. Εκτός από τα συγκριτικά στοιχεία, στον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμούνται, ανάλογα με το είδος των ακινήτων (οικόπεδα, γραφεία, καταστήματα, διαμερίσματα, ακίνητα διατηρητέα κ.α.

γ. Μέθοδος του <<μικτού συστήματος>> προσδιορισμού της αξίας.

Μικτό σύστημα προσδιορισμού της αξίας, των εκτός <<αντικειμενικού συστήματος>> ακινήτων, είναι εκείνο με το οποίο η, μεν φορολογητέα αξία των κτισμάτων προσδιορίζεται με το αντικειμενικό σύστημα, όπως αυτό προδιαγράφεται με τις διατάξεις του άρθρου 41 α' του Ν.1249/1982, όπως ισχύει, και των δυο Α.Υ.Ο, που προαναφέρθηκαν, ενώ η αξία του γηπέδου προσδιορίζεται με την εφαρμογή του συστήματος της αγοραίας αξίας, δηλαδή, με τη χρήση συγκριτικών στοιχείων, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 3 παρ.2 του Α.Ν. 1521/1950. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων και των εις αυτά εμπράγματων δικαιωμάτων, για τον υπολογισμό του φόρου, θα πρέπει να διακρίνουμε μεταξύ νομικών και φυσικών προσώπων.

ΜΕΡΟΣ ΤΕΤΑΡΤΟ
ΔΙΑΔΙΚΑΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α΄
ΔΗΛΩΣΗ, ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΚΑΙ ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΦΟΡΟΥ

16. Γενικά περί φορολογικής δήλωσης

1. Έννοια δήλωσης: Δήλωση, και ειδικότερα φορολογική δήλωση, είναι το φορολογικό έγγραφο, δια του οποίου ο υπόχρεος σε καταβολή φόρου δηλώνει την υποκείμενη στο φόρο φορολογητέα ύλη και καταβάλλει στο Δημόσιο τον αναλογούντα επί της φορολογητέας αυτής ύλης φόρο.

2. Χαρακτηριστικά δήλωσης: Η φορολογική δήλωση:

- Είναι υποχρεωτική από τον νόμο, ως νόμιμο έγγραφο για την καταβολή του φόρου.
- Αποτελεί νόμιμο τίτλο, προς βεβαίωση φόρου.
- Αποτελεί ουσιώδη θεσμό του Φορολογικού Δικαίου
- Αποτελεί δημοσίου δικαίου υποχρέωση του φορολογούμενου που έχει ως σκοπό τη διευκόλυνση της Φορολογικής Αρχής.
- Πρέπει να είναι πλήρης, απλή και καθαρή, δηλαδή, χωρίς αιρέσεις, όρους ή επιφυλάξεις.

3. Είδη δήλωσης: Η δήλωση ανάλογα με το περιεχόμενό της και τον τρόπο και τον χρόνο επίδοσής της διακρίνεται, σε:

- α. Δήλωση αρχική και συμπληρωματική.
- β. Δήλωση θετική και αρνητική.
- γ. Δήλωση εμπρόθεσμη και εκπρόθεσμη.
- δ. Δήλωση ειλικρινής και ανειλικρινής ή ανακριβής.
- ε. Δήλωση με επιφύλαξη.

17. Υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης και καταβολή του φόρου. Προθεσμία υποβολής δήλωσης

1. Γενικά. Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 33 και 34 του Ν. 3842/2010, υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης και καταβολή του φόρου είναι τα υποκείμενα στο φόρο αυτό πρόσωπα, ήτοι, τα νομικά και φυσικά πρόσωπα, για την ακίνητη περιουσία τους, κατ' άρθρο 27 παρ. 2 του Ν. 3842/2010, της οποίας τα πρόσωπα αυτά είναι κτήτορες την πρώτη Ιανουαρίου κάθε έτους.

2. Ειδικά. Ενόψει των ανωτέρω, ως προς τους υπόχρεους, για την υποβολή δήλωσης και καταβολή δι' αυτής του οφειλόμενου φόρου, διακρίνουμε μεταξύ νομικών και φυσικών προσώπων. Ειδικότερα:

A. Νομικά Πρόσωπα.

Για την υποβολή δήλωσης, εκ μέρους των νομικών προσώπων, προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 33 του Ν. 3842/2010. Ειδικότερα:

1. Υποβολή αρχικής δήλωσης.

α. Σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 33 του Ν. 3842/2010, όλα τα νομικά πρόσωπα, που διαθέτουν ακίνητη περιουσία, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 27 του παρόντος την πρώτη Ιανουαρίου κάθε έτους, υποχρεούνται να

υποβάλλουν δήλωση φόρου ακίνητης περιουσίας, ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του Α.Φ.Μ. τους, με αρχή το ψηφίο 1 και ολοκλήρωση μέσα σε (11) εργάσιμες ημέρες. Ως καταληκτική ημερομηνία υποβολής δήλωσης, για το ψηφίο 1 ορίζεται η 15^η Ιουνίου 2010.

Σημειώνεται, ότι η ανωτέρω προθεσμία (15 Ιουνίου 2010) παρατάθηκε, μόνο για το έτος 2010, με την Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών Πολ. 1089/16-6-2010.

-Εάν η 15^η Μαΐου του οικείου έτους, που είναι και η τελευταία ημέρα του χρόνου απόδοσης, δια δηλώσεως, του οφειλόμενου φόρου, είναι κατά νόμον, εορτάσιμη, δηλ μη εργάσιμη, η δήλωση μπορεί να υποβληθεί, χωρίς καμιά κύρωση (προσαύξηση) με την παρέλευση ολόκληρης της επόμενης εργάσιμης ημέρας (άρθρα 241 και 242 Α.Κ., Πρβλ. Υπ. Οικ. Εγκ. 1094/2010, Σ. 6107/385/Πολ. 185/1980, Εγκ. 11/1981).

Ως μη εργάσιμες ημέρες θεωρούνται οι Κυριακές και οι αργίες, που έχουν καθοριστεί με νόμο. Αντίθετα, οι ημιαργίες θεωρούνται ημέρες εργάσιμες (Γ.Λ.Κ. 46404/1980, Υπ. Οικ. Σ. 6107/385/Πολ. 185/1980, Εγκ. 11/1981). Επίσης, μετά την καθιέρωση της πενθήμερης εβδομάδας των δημοσίων υπηρεσιών με την από 29-12-1980 Πράξη Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ 299Α), η οποία κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του Ν. 1157/1981 (ΦΕΚ 126Α), Ως μη εργάσιμες ημέρες θεωρούνται και τα Σάββατα.

β. Στα «νομικά πρόσωπα» της ανωτέρω διάταξης της παραγράφου 1 του άρθρου 33 του Ν. 3842/2010 δεν περιλαμβάνονται το Ελληνικό Δημόσιο και οι Αποκεντρωμένες Δημόσιες Υπηρεσίες, που λειτουργούν, ως ειδικά ταμεία. Συνεπώς, οι διατάξεις του ως άνω άρθρου 33, στο σύνολό τους, δεν τυγχάνουν εφαρμογής επί των ανωτέρω προσώπων (Ελληνικό Δημόσιο, κλπ) (άρθρο 33 παρ. 11 Ν. 3842/2010, Υπ. Οικ. Εγκ. 1094/2010).

γ. Η δήλωση του φόρου ακίνητης περιουσίας συντάσσεται σε ειδικό έντυπο, που χορηγείται από την αρμόδια δημόσια υπηρεσία (άρθρο 33 παρ. 10Ν. 3842/2010). Η δήλωση αυτή χορηγείται δωρεάν από την αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ) και υποβάλλεται στην εν λόγω υπηρεσία σε ένα αντίτυπο. Κατά την παραλαβή της δήλωσης, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ είναι υποχρεωμένος να χορηγήσει σε αυτόν, που την υποβάλλει, απόδειξη παραλαβής, εφόσον του ζητηθεί. Στην περίπτωση αυτή, η δήλωση υποβάλλεται σε δύο αντίτυπα, από τα οποία το ένα θεωρείται στην οικεία ένδειξη και επιστρέφεται στον φορολογούμενο. Με την θεώρηση, το αντίτυπο αυτό αποτελεί απόδειξη παραλαβής και σε καμιά περίπτωση ακριβές αντίγραφο του πρωτοτύπου, το οποίο χορηγείται μόνο από το φυλασσόμενο στο αρχείο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. (Υπ. Οικ. Εγκ. 1094/2010).

δ. Η δήλωση υποβάλλεται από το νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή από πρόσωπο, που έχει εξουσιοδοτηθεί, ειδικά προς τούτο, από αυτόν. Η εξουσιοδότηση μπορεί να δοθεί και με απλή επιστολή, που έχει θεωρηθεί, για το γνήσιο της υπογραφής του εξουσιοδοτούντος από αρμόδια αρχή. (Πρβλ. Υπ. Οικ. Εγκ. 1042151/396/0013/Πολ. 1075/2008).

Υποχρέωση υποβολής δήλωσης έχουν και :

-Ο εκτελεστής διαθήκης κληρονομίας περιουσίας, που τελεί υπό εκκαθάριση, η οποία έχει καταληφθεί υπέρ νομικών προσώπων με τον όρο της εκτέλεσης κοινωφελών ή φιλανθρωπικών έργων, για το διάστημα, που τη διαχειρίζεται και τη διοικεί.

- Ο εκκαθαριστής ή ο προσωρινός διαχειριστής του νομικού προσώπου, που έχει τεθεί σε εκκαθάριση ή βρίσκεται κάτω από αναγκαστική διαχείριση.

- Ο σύνδικος της πτώχευσης, όταν το νομικό πρόσωπο έχει κηρυχθεί σε κατάσταση πτώχευσης (και άρθρο 33 παρ. 2,3,4 Ν. 3842/2010).

ε. Ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης, τα δικαιολογητικά ή άλλα στοιχεία, που υποβάλλονται μαζί με αυτή, καθώς και η παράταση της προθεσμίας υποβολής της

δήλωσης καθορίζονται με Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (άρθρο 33 παρ. 12 Ν. 3842/2010).

στ. Τονίζεται, ότι, αν κάποιος νομικό πρόσωπο έχει μόνο απαλλασσόμενα από το φόρο ακίνητα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του Ν. 3842/2010, το εν λόγω νομικό πρόσωπο δεν απαλλάσσεται από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης, αλλά υποχρεούται σε υποβολή σχετικής δήλωσης, για τα εν λόγω ακίνητα, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 33 του ως άνω Ν. 3842/2010 (Υπ. Οικ. Εγκ. 1094/2010).

2. Υποβολή εκπρόθεσμης αρχικής δήλωσης και συμπληρωματικής δήλωσης.

α. Μετά την παρέλευση της προαναφερόμενης προθεσμίας, για την υποβολή της δήλωσης (ανωτέρω παρ. 1.α) επιτρέπεται η επίδοση εκπρόθεσμης αρχικής ή συμπληρωματικής δήλωσης, πριν από την καταχώρηση του φύλλου ελέγχου στο οικείο βιβλίο, για την οποία επιβάλλεται και ο πρόσθετος φόρος, που ορίζεται στις διατάξεις του Ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α'). Αρχική ή συμπληρωματική δήλωση, για ακίνητα, που έχουν περιληφθεί στο φύλλο ελέγχου, η οποία επιδίδεται μετά την καταχώρισή του στα τηρούμενα από τον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας βιβλία, είναι απαράδεκτη και δεν παράγει έννομο αποτέλεσμα (και άρθρο 33 παρ. 6 Ν. 3842/2010).

Εκπρόθεσμες αρχικές ή συμπληρωματικές δηλώσεις φόρου ακίνητης περιουσίας δεν γίνονται δεκτές, για έτη, που έχουν παραγραφεί (Υπ. Οικ. Εγκ. 1094/2010).

β. Για το Φόρο Ακίνητης Περιουσίας, συμπληρωματική θεωρείται η δήλωση, με την οποία προστίθεται φορολογητέα ύλη, καθώς και η δήλωση, που υποβάλλεται μετά την αρχική και δεν εντάσσεται στην κατηγορία των ανακλητικών δηλώσεων.

Στην κατηγορία των συμπληρωματικών δηλώσεων εντάσσονται:

- Η προσθήκη ακινήτου, που δεν συμπεριλήφθηκε στην αρχική δήλωση του υπόχρεου. Συμπληρωματική θεωρείται η δήλωση ακόμη κι αν το ακίνητο, το οποίο προστίθεται, απαλλάσσεται από το Φόρο Ακίνητης Περιουσίας.
- Η τροποποίηση στοιχείων ακινήτου, που έχει ήδη δηλωθεί, βάσει των οποίων επέρχεται αύξηση της αξίας του ακινήτου, ανεξάρτητα αν αυτή φορολογείται ή απαλλάσσεται.
- Η αύξηση της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου, που οφείλεται σε λάθος συντελεστή εκκίνησης ή χρησιμοποίηση λάθος συντελεστών αυξομείωσης ή λάθος πολλαπλασιαστικό στη συμπλήρωση του φύλλου υπολογισμού.
- Η λανθασμένη μεταφορά διαφορετικών αριθμητικών αποτελεσμάτων στην πρώτη (εξωτερική) σελίδα της δήλωσης από εκείνα, που προκύπτουν από το εσωτερικό του εντύπου.
- Η επιλογή διαφορετικού φορολογικού συντελεστή επιβολής του φόρου, σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν. 3842/2010, από τον προσήκοντα (και άρθρο 3 παρ. 7 Ν. 3842/2010).

Δηλώσεις Φόρου Ακίνητης Περιουσίας, που εντάσσονται στην κατηγορία των συμπληρωματικών δηλώσεων, εκκαθαρίζονται άμεσα με την υποβολή τους, και εφόσον προκύπτει ποσό φόρου, για καταβολή, αυτό καταβάλλεται, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Σημειώνεται, ότι, σε περίπτωση, που η δήλωση υποβάλλεται εκπρόθεσμα, θα καταβάλλονται με την υποβολή της οι ληξιπρόθεσμες, κατά την ημερομηνία αυτή, δόσεις. Το ποσό του πρόσθετου φόρου καταβάλλεται ολόκληρο με την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης. Στην περίπτωση, που δεν προκύπτει ποσό φόρου, για καταβολή, επιβάλλεται το αυτοτελές πρόστιμο του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997, όπως ισχύει. Σε περίπτωση, που μετά την εκκαθάριση προκύπτει ποσό φόρου, για επιστροφή, ο τυχόν επιπλέον φόρος θα επιστραφεί ή θα συμψηφιστεί,

κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (Υπ. Οικ. Εγκ. 1094/2010).

3. Ανάκληση υποβληθείσας δήλωσης.

α. Για την ανάκληση υποβληθείσας δήλωσης Φόρου Ακίνητης Περιουσίας κάνει μνεία η διάταξη της παραγράφου 8 του άρθρου 33 του Ν. 3842/2010. Η δήλωση Φόρου Ακίνητης Περιουσίας αποτελεί δεσμευτικό τίτλο, για τον φορολογούμενο. Μπορεί, όμως, να την ανακαλέσει, εν όλω ή εν μέρει, για λόγους συγγνωστής πλάνης, φέροντας και το βάρος της απόδειξης των πραγματικών περιστατικών, που τη συνιστούν. Ανακλητική, για το Φόρο Ακίνητης Περιουσίας, θεωρείται η δήλωση, με την οποία ανακαλείται φορολογητέα ύλη. Ως φορολογητέα ύλη νοείται η αξία, που προκύπτει, για το αντικείμενο του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 27 του Ν. 3842/2010. Συνεπώς, κάθε δήλωση, που ανακαλεί φορολογητέα αξία, θεωρείται ανακλητική. Η ανάκληση πραγματοποιείται με υποβολή δήλωσης μέσα στο οικείο έτος στον αρμόδιο Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας. Ανάκληση δήλωσης, με σκοπό την ανατροπή οριστικής και αμετάκλητης φορολογικής εγγραφής, είναι ανεπίτρεπτη (Υπ. Οικ. Εγκ. 1094/2010).

Η ανάκληση της δήλωσης, λόγω νομικής πλάνης, μπορεί να ασκηθεί είτε ενώπιον της Φορολογικής Αρχής, είτε ευθέως με προσφυγή ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου.

Στην κατηγορία αυτή εντάσσονται:

- Η αφαίρεση ακινήτου, που συμπεριλήφθηκε στην αρχική δήλωση του υπόχρεου.
- Η τροποποίηση στοιχείων ακινήτου, που έχει ήδη δηλωθεί, βάσει των οποίων επέρχεται μείωση της αξίας του ακινήτου, ανεξάρτητα αν αυτή φορολογείται ή απαλλάσσεται.

- Η μείωση της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου, που οφείλεται σε λάθος συντελεστή εκκίνησης ή χρησιμοποίηση λάθος συντελεστών αυξομείωσης ή λάθος πολλαπλασιαστικό στη συμπλήρωση του φύλλου υπολογισμού της αξίας (και Υπ. Οικ. Εγκ. 1092/2010).

β. Η ανακλητική δήλωση Φόρου Ακίνητης Περιουσίας πρέπει να συνοδεύεται από εκείνα τα παραστατικά, που δικαιολογούν τη συγγνωστή πλάνη του υπόχρεου και τη μείωση της φορολογητέας ύλης, και τα οποία, εφόσον γίνουν δεκτά από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., θα εκκαθαριστεί και ο τυχόν επιπλέον φόρος θα επιστραφεί ή θα συμψηφιστεί, κατά περίπτωση. Σε περίπτωση μη αποδοχής των λόγων, που επικαλείται ο υπόχρεος, από τον αρμόδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., δηλαδή, σε περίπτωση απόρριψης της ανάκλησης, από τον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., αυτός υποχρεούται να το γνωστοποιήσει στον φορολογούμενο με απόδειξη, ο οποίος μπορεί να την προσβάλλει προσφεύγοντας, μέσα στις οριζόμενες προθεσμίες από το άρθρο 66 του Ν. 2717/1999, ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου. Αν η ανακλητική δήλωση υποβληθεί σε χρόνο μεταγενέστερο του οικείου έτους, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να γνωστοποιήσει στον φορολογούμενο με απόδειξη, ότι η ανάκληση δεν γίνεται δεκτή, λόγω παρόδου του οικείου έτους, και ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει μέσα στην ανωτέρω οριζόμενη προθεσμία, κατά της γνωστοποίησης, ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου, το οποίο αποφαιίνεται στην ουσία. Η συζήτηση της προσφυγής προσδιορίζεται, κατά προτίμηση, μέσα σε τρεις (3) μήνες, το αργότερο, από την κατάθεση της προσφυγής. Ανάκληση δήλωσης, με σκοπό την ανατροπή οριστικής και αμετάκλητης φορολογικής εγγραφής, είναι ανεπίτρεπτη (και άρθρο 33 παρ. 8 Ν. 3842/2010- Υπ. Οικ. Εγκ. 1094/2010).

Επισημαίνεται, ότι μια δήλωση μπορεί, σε κάποιες επιμέρους γραμμές-εμπράγματα δικαιώματα, να είναι συμπληρωματική, ενώ σε κάποιες άλλες να είναι ανακλητική. Στη περίπτωση αυτή, στην πρώτη σελίδα της δήλωσης Φόρου Ακίνητης Περιουσίας,

θα πρέπει να είναι διαγραμμισμένα και τα δύο τετραγωνίδια (συμπληρωματική και αναλυτική δήλωση).

Ο τρόπος χειρισμού δηλώσεων τέτοιου τύπου είναι, κατ' αρχήν, η εξέταση των γραμμών, όπου γίνεται ανάκληση φορολογητέας ύλης, και εφόσον οι λόγοι της ανάκλησης γίνουν δεκτοί, οι τροποποιηθείσες αξίες θα συνυπολογιστούν κατά τη νέα εκκαθάριση της δήλωσης. Στην αντίθετη περίπτωση, οι μόνες αλλαγές, που θα γίνουν δεκτές, θα είναι εκείνες, που αφορούν στη συμπλήρωση φορολογητέας ύλης ή περιγραφικών στοιχείων ακινήτων (Υπ. Οικ. Εγκ. 1094/2010).

4. Υποβολή δήλωσης με επιφύλαξη. Κατά τις διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 33 του Ν. 3842/2010:

α. Ο φορολογούμενος, σε περίπτωση, που έχει αμφιβολίες αναφορικά με την υποχρέωση υποβολής δήλωσης, για ορισμένα στοιχεία φορολογητέας ύλης, έχει το δικαίωμα να υποβάλει δήλωση, στην οποία γίνεται ρητή, γι' αυτό, επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική και αόριστη επιφύλαξη θεωρείται ανύπαρκτη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο Προϊστάμενος της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας υποχρεούται να απαντήσει στην επιφύλαξη μέσα σε τρεις (3) μήνες από την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης ως εξής:

α) Είτε να δεχτεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης, για το οποίο έγινε η επιφύλαξη.

β) Είτε να απορρίψει την επιφύλαξη και να γνωστοποιήσει αυτό στον φορολογούμενο με ιδιαίτερη ανακοίνωση, την οποία θα του επιδώσει με απόδειξη ή με το κοινοποιούμενο, για την ανακρίβεια της δήλωσης, φύλλο ελέγχου, ή με το φύλλο ελέγχου που εκδόθηκε μετά από τη διενέργεια ελέγχου. Στην περίπτωση αυτή, αν δεν επέλθει διοικητική επίλυση της διαφοράς, ο φορολογούμενος δικαιούται να ζητήσει από το διοικητικό πρωτοδικείο, είτε με την προσφυγή, που ασκεί για, τυχόν, διαφορές, που προέκυψαν από τον έλεγχο, είτε με αυτοτελή αίτηση, που υποβάλλεται μέσα στην προθεσμία, για την υποβολή της προσφυγής, τη διαγραφή του ποσού της φορολογητέας ύλης, για την οποία έγινε η επιφύλαξη. Η συζήτηση, για την προσφυγή ή την αίτηση αυτή ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου, προσδιορίζεται, κατά προτίμηση, μέσα σε τρεις (3) μήνες, το αργότερο, από την κατάθεση της προσφυγής ή της αίτησης.

β. Κατά τον ίδιο τρόπο μπορεί να γίνει επιφύλαξη αναφορικά με το χαρακτηρισμό της φορολογητέας ύλης, την υπαγωγή της σε μειωμένο φορολογικό συντελεστή, κλπ. Η επιφύλαξη δεν συνεπάγεται αναστολή της βεβαίωσης και είσπραξης του αμφισβητούμενου φόρου. Όταν η επιφύλαξη γίνει δεκτή από τον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας ή το διοικητικό δικαστήριο, ενεργείται νέα εκκαθάριση του φόρου δήλωσης και το επιπλέον ποσό αυτού, που βεβαιώθηκε ή καταβλήθηκε, εκπίπτει ή συμψηφίζεται με το φόρο, που προκύπτει με βάση τα οριστικά στοιχεία, όταν αυτός είναι μεγαλύτερος από το φόρο, που προέκυψε με βάση τα στοιχεία της δήλωσης. Σε κάθε άλλη περίπτωση ο επιπλέον φόρος επιστρέφεται.

B. Φυσικά πρόσωπα.

Για την υποβολή δήλωσης, εκ μέρους των φυσικών προσώπων, προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 34 του Ν. 3842/2010. Ειδικότερα:

1. Για την επιβολή του φόρου ακίνητης περιουσίας φυσικών προσώπων, για το πρώτο έτος εφαρμογής, ως δήλωση φυσικού προσώπου ορίζονται οι δηλώσεις στοιχείων ακινήτων ετών 2005 έως 2010, οι οποίες περιλαμβάνουν το σύνολο της ακίνητης περιουσίας του την πρώτη Ιανουαρίου 2010. Η εικόνα, που προκύπτει από τη σύνθεση των δηλώσεων αυτών, αποτελεί τη «Δήλωση Φόρου Ακίνητης Περιουσίας» έτους 2010.

Για κάθε επόμενο έτος, ως δήλωση φυσικού προσώπου ορίζεται η δήλωση Φόρου Ακίνητης Περιουσίας του προηγούμενου έτους, με τις μεταβολές της περιουσιακής ή οικογενειακής κατάστασης, που επήλθαν, για τις οποίες υποβάλλεται δήλωση στοιχείων ακινήτων το αντίστοιχο έτος.

Η δήλωση των φυσικών προσώπων συντίθεται μηχανογραφικά από το Υπουργείο Οικονομικών από τις δηλώσεις στοιχείων ακινήτων των υπόχρεων.

- Σύμφωνα με τα προαναφερόμενα, τα φυσικά πρόσωπα δεν υποβάλλουν δήλωση φόρου ακίνητης περιουσίας, επειδή η δήλωση αυτή των φυσικών προσώπων συντίθεται μηχανογραφικά από το Υπουργείο Οικονομικών, βάσει των στοιχείων των δηλώσεων ακινήτων Ε9. Έτσι για την επιβολή του φόρου ακίνητης περιουσίας των φυσικών προσώπων έτους 2010 θα λαμβάνονται υπόψη οι δηλώσεις στοιχείων ακινήτων Ε9 των ετών 2005 έως και 2009, οι οποίες περιλαμβάνουν το σύνολο της ακίνητης περιουσίας, καθώς και τις μεταβολές της οικογενειακής και περιουσιακής κατάστασης, όπως ισχύουν την 1^η Ιανουαρίου 2010.

2. Ο υπόχρεος λαμβάνει γνώση της περιουσιακής του κατάστασης και της φορολογητέας αξίας της με το εκκαθαριστικό σημείωμα του φόρου ακίνητης περιουσίας, το οποίο επέχει και θέση δήλωσης φόρου ακίνητης περιουσίας του οικείου έτους.

3. Για τη σύνθεση των δηλώσεων φόρου ακίνητης περιουσίας, η αποκατάσταση ενδεχόμενων τυπικών λαθών και ελλείψεων σε στοιχεία ακινήτων των δηλώσεων στοιχείων ακινήτων πραγματοποιείται ως ακολούθως:

- Στην περίπτωση κενού ή λανθασμένου είδους εμπράγματος δικαιώματος, το ακίνητο θεωρείται, ότι ανήκει, κατά πλήρη κυριότητα, στον ιδιοκτήτη, εφόσον το έτος γέννησης επικαρπωτή, για το συγκεκριμένο δικαίωμα είναι κενό.

- Στην περίπτωση κενού έτους κατασκευής, στον υπολογισμό αξίας ακινήτου λαμβάνεται ο μικρότερος συντελεστής παλαιότητας.

- Στην περίπτωση, που το έτος γέννησης του επικαρπωτή έχει συμπληρωθεί με διψήφιο αριθμό, τότε αυτός θεωρείται, ως η ηλικία του επικαρπωτή, κατά το έτος υποβολής της δήλωσης.

- Στην περίπτωση συμπλήρωσης ορόφου ακινήτου, ως «δώμα», στον υπολογισμό αξίας ακινήτου, λαμβάνονται οι συντελεστές, που αφορούν τον τέταρτο όροφο.

- Στην περίπτωση κενού ποσοστού συνιδιοκτησίας, στον υπολογισμό αξίας ακινήτου λαμβάνεται το μέγιστο δυνατό ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%).

- Στην περίπτωση κενού αριθμού ιδιοκτήτη, για τον υπολογισμό του φόρου ακίνητης περιουσίας, το ακίνητο θεωρείται, ότι ανήκει στον υπόχρεο.

Σημειώνεται, ότι ο υπόχρεος οφείλει μέχρι την τελευταία, για τις δημόσιες υπηρεσίες, εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της έκδοσης του εκκαθαριστικού σημειώματος, να συμπληρώσει ορθώς τα στοιχεία των ακινήτων αυτών, που έχουν προκύψει, βάσει των ανωτέρω περιπτώσεων.

- Με τις ανωτέρω περιπτώσεις ορίζονται μια σειρά από παραδοχές, σε περίπτωση ύπαρξης τυπικών λαθών και ελλείψεων στα στοιχεία ακινήτων των δηλώσεων Ε9, ώστε να είναι δυνατή η αποκατάσταση αυτών και η δημιουργία της δήλωσης του φόρου ακίνητης περιουσίας (Υπ. Οικ. Εγκ. 1094/2010). Οι παραδοχές αυτές κρίνονται απαραίτητες, προκειμένου να είναι δυνατή η δημιουργία της δήλωσης φόρου ακίνητης περιουσίας και να προκύπτει το ελάχιστο δυνατό κόστος, τόσο, για το φορολογούμενο, όσο και για τις Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.) της Χώρας. Επίσης, προβλέπεται συγκεκριμένη προθεσμία, εντός της οποίας ο φορολογούμενος οφείλει να προβεί στις απαιτούμενες διορθώσεις των στοιχείων εκείνων, που έχουν προκύψει, βάσει παραδοχών (Αιτιολογική Έκθεση Ν. 3842/2010).

4. Με Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης και του εκκαθαριστικού φόρου ακίνητης περιουσίας, η διαδικασία χορήγησης των απαλλαγών, η διαδικασία σύνθεσης και διόρθωσης της δήλωσης, καθώς και κάθε άλλη σχετική λεπτομέρεια, που είναι αναγκαία, για την εφαρμογή του ως άνω άρθρου 34 του Ν. 3842/2010.

18.Αρμόδιος προϊστάμενος της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας, για την παραλαβή, τον έλεγχο και την μεταγραφή των δηλώσεων.

1. Γενικά περί του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας (Δυο) ο οποίος είναι αρμόδιος για την παραλαβή, τον έλεγχο και την μεταγραφή των δηλώσεων του φόρου ακίνητης περιουσίας των νομικών και φυσικών προσώπων, προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 41, 42 και 43 του Ν. 3842/2010.

2. Ειδικά. Για την παραλαβή και τον έλεγχο των δηλώσεων διακρίνουμε μεταξύ νομικών και φυσικών προσώπων, ήτοι :

A. Νομικά πρόσωπα.

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 41 του Ν. 3842/2010, για την παραλαβή, τον έλεγχο των δηλώσεων των νομικών προσώπων, την εξακρίβωση αυτών, που δεν έχουν επιδώσει δηλώσεις, και γενικά, για την επιβολή του φόρου, αρμόδιος είναι ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που είναι αρμόδιος , για τη φορολογία εισοδήματος.

2. Με απόφαση του υπουργού Οικονομικών μπορεί να τροποποιείται η αρμοδιότητα που ορίζεται στην ανωτέρω παράγραφο.

B. Φυσικά πρόσωπα

1. Σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 42, του Ν. 3842/2010, για τη σύνθεση, τον έλεγχο των δηλώσεων των φυσικών προσώπων και την επιβολή του φόρου, αρμόδιος είναι ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, που είναι αρμόδιος, για τη φορολογία εισοδήματος, κατά την ημερομηνία εκκαθάρισης της δήλωσης.

2. Με απόφαση του υπουργού Οικονομικών μπορεί κάθε φορά να τροποποιείται η αρμοδιότητα, που ορίζεται στη προηγούμενη παράγραφο.

3. Μεταγραφή των παραληφθεισών δηλώσεων. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 43 του Ν. 3842/2010:

α. Οι δηλώσεις των υπόχρεων καταχωρούνται από τον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, σε βιβλία μεταγραφής δηλώσεων

β. Η, κατά ανωτέρω, καταχώρηση των δηλώσεων στα βιβλία μεταγραφής των δηλώσεων ενεργείται στα βιβλία αυτά με βάση τη χρονολογική σειρά υποβολής (επίδοσης) ή σύνθεσής τους.

19.Καταβολή του φόρου εκ μέρους των υπόχρεων νομικών και φυσικών προσώπων . Τρόπος καταβολής.

1. Γενικά. Περί της καταβολής του φόρου εκ μέρους των υπόχρεων νομικών και φυσικών προσώπων, προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 37 και 38 του Ν.3842/2010.

2. Ειδικά. Ως προς την καταβολή του φόρου και τον τρόπο καταβολής αυτού, διακρίνουμε μεταξύ νομικών και φυσικών προσώπων , ήτοι:

A. Νομικά πρόσωπα

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 του Ν. 3842/2010:

1. Για τα νομικά πρόσωπα, ο φόρος που αναλογεί, καταβάλλεται σε τρεις (3) ίσες δηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης, οι , δε , υπόλοιπες τη τελευταία εργάσιμη , για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα των διμήνων, που ακολουθούν.
2. Δήλωση, που υποβάλλεται χωρίς την ταυτόχρονη καταβολή της πρώτης δόσης, θεωρείται απαράδεκτη και δε παράγει έννομα αποτελέσματα.
3. Τονίζεται, ότι σε κάθε περίπτωση που η δήλωση υποβάλλεται εκπρόθεσμα θα καταβάλλονται με την υποβολή της και η ληξιπρόθεσμες, κατά την ημερομηνία αυτή , δόσεις, καθώς και το ποσό πρόσθετου φόρου.

B. Φυσικά πρόσωπα

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.3842/2010:

1. Για τα φυσικά πρόσωπα ο φόρος, που αναλογεί , καταβάλλεται σε τρεις (3) ίσες δόσεις από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μέχρι τη τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου μήνα από τη βεβαίωση του φόρου και η κάθε μία από τις επόμενες τη τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του τρίτου και πέμπτου μήνα, αντιστοίχως , από τη βεβαίωση του φόρου.
2. Αν ο φόρος βεβαιώνεται τους μήνες Αύγουστο και Σεπτέμβριο του οικείου έτους, καταβάλλεται σε δύο (2) ίσες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα από του επόμενου μήνα από τη βεβαίωση του φόρου, και η δεύτερη μέχρι τη τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες , ημέρα του τρίτου μήνα από τη βεβαίωση του φόρου.
3. Αν ο φόρος βεβαιώνεται το μήνα Οκτώβριο του οικείου έτους και μετά, καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι τη τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου μήνα από τη βεβαίωση του φόρου.
4. Αν το συνολικό ποσό της οφειλής είναι μέχρι διακόσια πενήντα (250) ευρώ , αθροιστικά λαμβανόμενο, για τους υπόχρεους το οποίο θα καταβληθεί μέχρι τη τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του επόμενου μήνα από τη βεβαίωση του φόρου.

20. Βεβαίωση του φόρου

1.Γενικά περί βεβαίωσης

α. Έννοια βεβαίωσης: Βεβαίωση, γενικά, είναι , η, κατά τους κείμενους νόμους και κατά την υπ' αυτών διαγραφόμενη διαδικασία, διαπίστωση από τα αρμόδια όργανα της απαίτησης του Δημοσίου κατά ορισμένου προσώπου και ο προσδιορισμός του καταβλητέου στο Δημόσιο Ταμείο χρηματικού ποσού.

β. Διακρίσεις βεβαίωσης. Η βεβαίωση διακρίνεται σε:

- 1) Προσωρινή βεβαίωση
- 2) Οριστική βεβαίωση
- 3) Τελεσίδικη βεβαίωση
- 4) Συμπληρωματική βεβαίωση.

γ. Νόμιμοι τίτλοι προς βεβαίωση:

1. Για να ενεργηθεί βεβαίωση και να παράγει έννομα αποτελέσματα πρέπει να υπάρχει σ' αυτή ο νόμιμος τίτλος.

2. Νόμιμοι τίτλοι βεβαίωσης είναι τα κατά τις νόμιμες διατυπώσεις και από τα αρμόδια όργανα, συντασσόμενα έγγραφα, σύμφωνα με τα οποία η συντασσόμενη Αρχή δικαιούται να ενεργήσει τη βεβαίωση ορισμένου φόρου συνεπώς και του <<φόρου ακίνητης περιουσίας>>.

· Νόμιμοι τίτλοι βεβαίωσης, για τον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. είναι:

-Οι δηλώσεις του φορολογούμενου.

-Οι πράξεις της Φορολογικής Αρχής, οι οποίες κατέστησαν οριστικές.

- Οι πράξεις της Φορολογικής Αρχής, κατά των οποίων ασκήθηκε προσφυγή.

- Τα πρακτικά της διοικητικής επίλυσης των διαφορών συμβιβασμών).

- Τα πρακτικά των, κατά τις διατάξεις του Ν.Δ. 4600/ 1966, δικαστικών συμβιβασμών.

2.Βεβαίωση και διαδικασία βεβαίωσης του φόρου.

α. Γενικά: Για την βεβαίωση του φόρου προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 44 του Ν.3842/2010, ενώ κατά τη διαδικασία βεβαίωσης του φόρου, προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 45 του Ν. 3842/2010.

β. Βεβαίωση φόρου. Η βεβαίωση του φόρου ενεργείται σε βάρος αυτού από τον αρμόδιο Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.), σύμφωνα με τους τίτλους βεβαίωσης και με την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία.

· Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 44 του Ν.3842/2010:

Ο Προϊστάμενος της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας βεβαιώνει το φόρο αρχικό ή πρόσθετο, κατά περίπτωση που προκύπτει: α)βάσει των δηλώσεων, που υποβάλλονται ή συντίθενται μηχανογραφικά.

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

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

γ. Διαδικασία βεβαίωσης του φόρου.

Για τη διαδικασία βεβαίωσης του φόρου προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 45 του Ν.3842/2010. Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές

Για την καταχώριση των δηλώσεων, που υποβάλλονται ή συντίθενται, στην έκδοση των πράξεων επιβολής του φόρου, τον έλεγχο, την επίδοση των προσκλήσεων, των πράξεων και των υπόλοιπων εγγραφών, την εξώδικη λύση των διαφορών, το απόρρητο των φορολογικών στοιχείων και, γενικά, τη διαδικασία βεβαίωσης του Φόρου Ακίνητης Περιουσίας εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις των άρθρων 61 έως και 76,82,85,107,108,112,113 και 115 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του Ν. 2238/1994, Εκτός από τις διατάξεις του παρόντος νόμου που ορίζεται διαφορετικά. Συνεπώς, κατ' εφαρμογή των ανωτέρω ισχύουν και για το φόρο ακίνητης περιουσίας, κατά το μέρος που δεν έρχονται σε

αντίθεση με τις διατάξεις του Ν.3842/2010, οι διατάξεις του Ν.2238/1194 περί φορολογίας εισοδήματος που αναφέρονται

- Στη δήλωση και αρμοδιότητα(άρθρα 61-65).
- Στον έλεγχο και στη βεβαίωση φόρου (άρθρα 66-75).
- Στην αλλαγή κατοικίας ή έδρας (άρθρο 76).
- Στις υποχρεώσεις δημοσίων και λοιπών υπηρεσιών (άρθρο 82).
- Στο φορολογικό απόρρητο (άρθρο 85).
- Στη διαδικασία βεβαίωσης του φόρου νομικών προσώπων. (άρθρα 107,108,112,113).
- Στην ευθύνη των διοικούντων νομικά πρόσωπα. (άρθρο 115).

Το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει φύλλο ελέγχου Φόρου Ακίνητης Περιουσίας παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία, για την υποβολή της δήλωσης των νομικών προσώπων ή του έτους σύνθεσης τη δήλωσης, για τα φυσικά πρόσωπα. Τονίζεται, ότι η έκπτωση του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιήσει πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου είναι δεκαετής, ανεξάρτητα από το αν έχει υποβληθεί ή συντεθεί, είτε για ολόκληρη, είτε για μέρος της ακίνητης περιουσίας. Για όσες υποθέσεις αφορούν επίδικα μεταξύ φορολογούμενου, νομικού ή φυσικού προσώπου, και του Ελληνικού Δημοσίου, σχετικά με το ιδιοκτησιακό καθεστώς των ακινήτων αυτών, οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου, για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου Φόρου Ακίνητης Περιουσίας παρατείνονται μέχρι έξι μήνες (6) από τη δημοσίευση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης (Υπ. Οικ.εγκ.1094/2010).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β'

ΕΛΕΓΧΟΣ ΚΑΙ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΚΑΙ ΒΕΒΑΙΩΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

21.Ελεγκτική εξουσία του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ.

1. Γενικά:

α. Η ελεγκτική εξουσία του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. περιλαμβάνει τη δράση των φορολογικών οργάνων, για την ανεύρεση και τον έλεγχο των στοιχείων εκείνων που γεννούν την αξίωση του Κράτους, για την επιβολή του Φόρου, και ακόμη, για τον προσδιορισμό της φύσης και του μεγέθους της αξίωσης αυτής.

β. Δικαιολογημένη βάση του φορολογικού ελέγχου είναι η πρόληψη της φοροδιαφυγής, μέσα, όμως στα πλαίσια της αρχής που διέπει την ελληνική φορολογική νομοθεσία, σύμφωνα με την οποία, η δήλωση του φορολογούμενου, μέχρι αποδείξεως του αντιθέτου, έχει το τεκμήριο της ειλικρίνειας. Επομένως, τόσο η προστασία των νόμιμων συμφερόντων των φορολογούμενων, όσο και η ικανοποίηση της φορολογικής αξίωσης του Κράτους εξαρτώνται από τον τρόπο, με τον οποίο ασκείται η ελεγκτική εξουσία του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Για τους λόγους αυτούς η άσκηση της ελεγκτικής εξουσίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. πρέπει να είναι σύμφωνη με το νόμο, ο δε φορολογικός έλεγχος πρέπει να δίνει λεπτομερή, πλήρη και αντικειμενική εικόνα των πραγματικών και των νομικών περιστατικών, τα οποία σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση γεννούν τη φορολογική υποχρέωση.

2. Όργανα ελέγχου.

α) Το έργο του φορολογικού ελέγχου ανατίθεται στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Το έργο αυτό κατά πάγια διοικητική πρακτική, ανατίθεται από αυτόν στους, κατά την κρίση του, κατάλληλους υπαλλήλους της υπηρεσίας, της οποίας αυτός προϊστάται. Στην περίπτωση, όμως που για τον φορολογικό έλεγχο απαιτούνται ιδιαίτερες ειδικές γνώσεις μπορεί, με εξουσιοδότησή του, να αναθέτει τον έλεγχο αυτό στα κατάλληλα αυτά πρόσωπα.

β) Ο φορολογικός έλεγχος πρέπει να ενεργείται από τον αρμόδιο καθ' ύλην και κατά τόπον προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., γιατί αν διενεργηθεί από αναρμόδιο Προϊστάμενο, η πράξη προσδιορισμού του φόρου, που θα εκδοθεί, βάσει του ελέγχου αυτού, είναι άκυρη, η ακυρότητα δε, αυτή εξετάζεται αυτεπάγγελα και από τα διοικητικά δικαστήρια.

γ) Ο ανωτέρω φορολογικός έλεγχος συνίσταται:

- Στην έρευνα, περί της ακρίβειας ή μη των υποβαλλόμενων από τους υπόχρεους δηλώσεων.
- Στην έρευνα, προς εξακρίβωση των υπόχρεων εκείνων, που δεν υπέβαλλαν δήλωση και
- Στην, δια παντός νόμιμου μέσου, σύλληψη της φορολογητέας ύλης, προς τον σκοπό υπαγωγής της στο φόρο.

δ) Για την διευκόλυνση του φορολογικού ελέγχου ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ., είτε αυτοπροσώπως είτε δια των εντεταλμένων υπ' αυτού υπαλλήλων, δικαιούται:

- Να ζητά από τους υπόχρεους, ανεξάρτητα αν έχουν υποβάλλει ή όχι δήλωση, κάθε έγγραφο ή στοιχείο, που είναι απαραίτητο και χρήσιμο, για τον καθορισμό της φορολογητέας ύλης.
- Να ζητά από οποιονδήποτε, γραπτά ή προφορικά, κάθε πληροφορία, που είναι αναγκαία για τη διευκόλυνση του έργου του.

3. Η έκθεση ελέγχου, ως ουσιώδες στοιχείο της υλοποίησης του φορολογικού ελέγχου.

Η έκθεση ελέγχου είναι το βασικό αποδεικτικό στοιχείο, στο οποίο βασίζεται η Φορολογική Αρχή, για την απόδειξη των πραγματικών περιστατικών συγκεντρωμένου φορολογικού υλικού, προς θεμελίωση της φορολογικής εγγραφής.

Είδη εκθέσεων ελέγχου:

Ανάλογα με το φορολογικό αντικείμενο και τη σχετική εντολή ελέγχου, οι εκθέσεις διακρίνονται:

- 1) Σε αρχικές
- 2) Σε επανελέγχου
- 3) Σε προσωρινές
- 4) Σε οριστικές
- 5) Σε ειδικές
- 6) Σε γενικές
- 7) Σε εκθέσεις που συντάσσονται, για φορολογούμενους αρμοδιότητας της ίδιας Δ.Ο.Υ.

22. Διαδικασία επιβολής του φόρου

Η συγκεκριμένη διαδικασία γίνεται με:

- 1. Έκδοση πράξης καταλογισμού ή φύλλου ελέγχου.**
- 2. Ακύρωση, τροποποίηση ή ανάκληση καταλογιστικής πράξης.**

- α. Ακύρωση από τα διοικητικά δικαστήρια καταλογιστικής πράξης για τυπικούς λόγους ή για νομική πλημμέλεια.
- β. Ακύρωση, τροποποίηση ή ανάκληση καταλογιστικής πράξης από τη Διοίκηση και τις Φορολογικές Αρχές.
- γ. Ακύρωση ή τροποποίηση κατά λογιστικής πράξης, η οποία κατέστη οριστική.

23. Προσαυξήσεις (πρόσθετοι φόροι) και πρόστιμα

1. Γενικά για τις προσαυξήσεις (πρόσθετοι φόροι)

α. Έννοια. Προσαύξηση είναι η επιβαλλόμενη από τη φορολογική αρχή σε βάρος των φορολογούμενων διοικητική κύρωση, με τη μορφή χρηματικής ποινής για τη μη εκ μέρους τους εκπλήρωση των υποχρεώσεών τους που απορρέουν από τις διατάξεις των φορολογικών νόμων εν γένη.

Σημειώνεται, ότι στο Ν.2523/1997 και στο άρθρο 1 αυτού αντί του όρου «προσαύξηση» χρησιμοποιείται με την ίδια έννοια ο ταυτόσημος όρος «πρόσθετος φόρος». Σε αντίθεση με το πρόστιμο το οποίο είναι αυτοτελές χρηματικό ποσό, που βεβαιώνεται σε βάρος του αμελούς ή δολίου φορολογούμενου, η προσαύξηση είναι ένα «ποσοστό επί της εκατό», το οποίο προστίθεται στον οφειλόμενο, κατά νόμων, φόρο, που βαρύνει τον φορολογούμενο.

2. Προσαυξήσεις (πρόσθετοι φόροι) και πρόστιμα, που επιβάλλονται σε βάρος νομικών και φυσικών προσώπων για παραβάσεις του περί «φόρου ακίνητης περιουσίας» νόμου.

Σχετικά διακρίνουμε:

Α. Προσαυξήσεις «πρόσθετοι φόροι» και πρόστιμα σε νομικά πρόσωπα.

1. Γενικά.

Α. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του Ν.3842/2010 για την επιβολή των πρόσθετων φόρων και προστίμων των νομικών προσώπων εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις των παραγράφων 1,4,5,6,7,8 του άρθρου 1 και των άρθρων 2,4,9,14,15,22,23,24 του Ν. 2523/1997 όπως ισχύει. Ο ανωτέρω Ν.2523/1997 ρύθμισε, μεταξύ άλλων κατά τρόπο ενιαίο, και το θέμα πρόσθετων φόρων (προσαυξήσεων) και προστίμων, που επιβάλλονται από κάθε φορολογία και συνεπώς, και από τον περί «φόρο ακίνητης περιουσίας» Ν.3842/2010, πράγμα, που συντέλεσε στην εκλογίκευση και απλοποίηση των διατάξεων των επιμέρους φορολογιών οι οποίες αναφέρονται σε πρόσθετους φόρους (προσαυξήσεις) και πρόστιμα.

2. Ειδικά.

Σχετικά διακρίνουμε :

(1) Προσαυξήσεις (πρόσθετοι φόροι).

α. Περιπτώσεις, στις οποίες επιβάλλονται προσαυξήσεις:

- 1) Προσαύξηση για εκπρόθεσμη καταβολή του φόρου
- 2) Προσαύξηση για ελλιπή (ανακριβή) καταβολή του φόρου
- 3) Προσαύξηση για μη καταβολή του φόρου.

β. Περιορισμός των προσαυξήσεων σε περίπτωση δικαστικού συμβιβασμού ή διοικητικής επίλυσης της διαφοράς.

Σε περίπτωση επίλυσης της διαφοράς από το φόρο είτε με δικαστικό συμβιβασμό, είτε με διοικητικό συμβιβασμό ολικά ή μερικά ο επιβληθείς πρόσθετος φόρος (προσαύξηση) περιορίζεται σε κάθε περίπτωση στα 3/5 αυτού.

(2) Πρόστιμα.

Τα νομικά πρόσωπα που παρεμβαίνουν γενικά τις υποχρεώσεις τους, που απορρέουν από τη κείμενη νομοθεσία και προκειμένου από το Ν.3842/2010 «περί φόρου ακίνητης περιουσίας» υπόκειται, για κάθε παράβαση που ορίζεται από 117 ευρώ μέχρι 1170 ευρώ το οποίο σε περίπτωση διοικητικής επίλυσης της διαφοράς ή δικαστικού συμβιβασμού περιορίζεται στο 1/3 αυτού.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ' ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ. ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΑΠΟΡΡΗΤΟ

24.Επιστροφή του φόρου

1. Γενικά:

Ο όρος <<επιστροφή φόρου>>, συνεπώς και του <<φόρου ακίνητης περιουσίας>> χρησιμοποιείται στις περιπτώσεις που ο φόρος είχε καταβληθεί είτε με πρωτοβουλία του φορολογούμενου, είτε με σχετική πράξη της Φορολογικής Αρχής. Δικαίωμα επιστροφής φόρου κατά κανόνα γεννάται, στην περίπτωση που καταβλήθηκε ο φόρος, ενώ δεν υπήρχε τέτοια υποχρέωση, δηλαδή, όταν ο φόρος καταβλήθηκε αχρεώστητα και στη περίπτωση που για τη επιστροφή του φόρου προβλέπει η ειδική διάταξη νόμου.

2. Περιπτώσεις κατά τις οποίες είναι δυνατή η επιστροφή φόρου:

- α.** Επιστροφή του φόρου λόγω αχρεώστητης εν όλω ή εν μέρει καταβολής.
- β.** Επιστροφή φόρου, βάσει ειδικής διάταξης νόμου.

3. Δικαιούχοι για την επιστροφή του φόρου, και αρμόδιοι για την έγκριση της επιστροφής αυτού.

α. Δικαιούχοι για την επιστροφή του φόρου. Δικαιούχος, για την επιστροφή του φόρου είναι αυτός, που κατέβαλλε φόρο στο Δημόσιο (αρμόδια Δ.Ο.Υ.) και στο όνομα του οποίου εκδόθηκε το σχετικό αποδεικτικό πληρωμής.

β. Αρμόδιοι για την έγκριση της επιστροφής του φόρου.

Αρμόδιοι, για την επιστροφή του φόρου είναι:

- 1) Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., που βεβαίωσε το φόρο.
- 2) Τα Διοικητικά Δικαστήρια, στην περίπτωση, που, αρνείται την επιστροφή ή αδυνατεί να προβεί στην επιστροφή βάσει των κείμενων διατάξεων.

4. Τρόπος επιστροφής του φόρου.

α. Επιστροφή του φόρου από τον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ.

β. Επιστροφή ή επέκταση δι' ασκήσεως προσφυγής ενώπιον Διοικητικού Πρωτοδικείου.

γ. Επιστροφή ή έκπτωση του φόρου, βάσει αποφάσεως διοικητικού δικαστηρίου οποιουδήποτε βαθμού.

25. Παραγραφή απαιτήσεων υπέρ και κατά του Δημοσίου.

1. Γενικά περί παραγραφής.

α. Έννοια παραγραφής. Παραγραφή είναι η απόσβεση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή ενός φόρου και εν προκειμένου του «φόρου ακίνητης περιουσίας» για το λόγο, ότι το δικαίωμα αυτό δεν ασκήθηκε μέσα στην οριζόμενη από το νόμο προθεσμία.

2. Παραγραφή του δικαιώματος των νομικών και φυσικών προσώπων για επιστροφή καταβληθέντος από τα πρόσωπα αυτά «φόρου ακίνητης περιουσίας».

α. Τα νομικά και φυσικά πρόσωπα μπορούν να ζητήσουν από το Δημόσιο την επιστροφή του καταβληθέντος εκ μέρους αυτών «φόρου ακίνητης περιουσίας» στις περιπτώσεις αχρεωστήτης ή παρά των νόμων καταβολής του φόρου αυτού.

1) Χρόνος παραγραφής της αξίωσης. Σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 90 του Ν.2362/1995, το δικαίωμα των ιδιωτών για επιστροφή αχρεωστήτως ή παρά το νόμο καταβληθέντος στο δημόσιο φόρου, συνεπώς και φόρου ακίνητης περιουσίας, παραγράφεται μετά τα τρία (3) έτη από της καταβολής του φόρου αυτού στο δημόσιο. Εξαιρετικά και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 90 παραγρ. 6 του Ν.2362/1995, ο χρόνος παραγραφής χρηματικής αξίωσης κατά του δημοσίου, συνεπώς και αξίωσης, για το φόρο ακίνητης περιουσίας, είναι 5 έτη στις εξής περιπτώσεις:

α. Όταν η χρηματική αξίωση αναγνωρίστηκε κατά τη διαδικασία, που προβλέπεται από τη νομοθεσία περί νομικού συμβουλίου του κράτους

β. Όταν η χρηματική αξίωση βεβαιώθηκε με τελεσίδικη δικαστική απόφαση

γ. Όταν για τη πληρωμή της χρηματικής αξίωσης εκδόθηκε τίτλος.

2) Έναρξη παραγραφής. Σύμφωνα με τη διάταξη της παραγρ. 2 του άρθρου 90 του Ν.2362/1995 ως αφετηρία του χρόνου παραγραφής της αξίωσης κατά του δημοσίου περί επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων, ορίζεται ο χρόνος, κατά τον οποίο έγινε η καταβολή αυτών προς το δημόσιο, η οποία συνιστά το γεγονός, από το οποίο γεννάται η σχετική αξίωση.

3) Συμπλήρωση παραγραφής. Ο χρόνος παραγραφής συμπληρώνεται με τη παρέλευση ολόκληρης της τελευταίας ημέρας και αν αυτή είναι κατά νόμων, εορτάσιμη, δηλαδή, μη εργάσιμη, με τη παρέλευση ολόκληρης της επόμενης εργάσιμης ημέρας.

Ο χρόνος της παραγραφής δεν είναι απαραίτητο να διαρρεύσει στο ίδιο πρόσωπο.

Μπορεί συνεπώς, να συμπληρωθεί στο πρόσωπο των καθολικών ή ειδικών διαδοχικών.

4) Αναστολή παραγραφής. Αναστολή παραγραφής υπάρχει όταν συνέπεια κάποιου λόγου που αναφέρεται ρητά στο νόμο, δεν υπολογίζεται στο χρόνο αυτής το χρονικό διάστημα κατά το οποίο διήρκεσε το γεγονός. Συνεχιζόμενης, όμως της παραγραφής μετά τη παύση της αναστολής, συνυπολογίζεται σε αυτή και ο προδιαδραμών χρόνος.

5) Διακοπή παραγραφής. Διακοπή παραγραφής υπάρχει όταν συνέπεια αυτής δεν υπολογίζεται ολόκληρος ο προδιαδραμών χρόνος και αρχίζει η εξ' υπαρχής νέα παραγραφή από του πέρατος αυτής. Η παραγραφή των χρηματικών απαιτήσεων (αξιώσεων) κατά του δημοσίου διακόπτεται μόνο:

α. Με την υποβολή της υπόθεσης στο δικαστήριο ή σε διαιτητές

β. Με την υποβολή στην αρμόδια δημόσια αρχή αίτησης

γ. Με την υποβολή αίτησης προς το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους.

δ. Με την επίδοση επιταγής, για εκτέλεση, από όπου αυτή επιτρέπεται

ε. Με την έκδοση τίτλου πληρωμής και

στ. Με την αναγνώριση της απαίτησης υπό του Δημοσίου με πρακτικό του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, που έχει εγκριθεί από τον Υπουργό Οικονομικών.

26. Απόρρητο φορολογικών εγγραφών.

1. Έννοια και δικαιολογητική βάση. Με τη λέξη <<απόρρητο>> από φορολογικής άποψης εννοούμε το δικαίωμα, αλλά και η υποχρέωση του Προϊστάμενου Δ.Ο.Υ. να αρνείται σε τρίτα πρόσωπα να λαμβάνουν γνώση των βιβλίων, των στοιχείων και λοιπών εγγραφών του φορολογούμενου.

2. Το απόρρητο των φορολογικών εγγραφών του <<φόρου ακίνητης περιουσίας>>.

Περί του φορολογικού απορρήτου των εγγραφών και στοιχείων εν γένει του <<φόρου ακίνητης περιουσίας>> προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 46 του Ν.3842/2010. Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές (άρθρο 46 παρ. 1 και 2), οι δηλώσεις του Φόρου Ακίνητης Περιουσίας:

- 1) Χρησιμοποιούνται αποκλειστικά, για φορολογικούς σκοπούς, και δεν επιτρέπεται η χρησιμοποίησή τους, για τη δίωξη εκείνου, που υπέβαλε τη δήλωση, για παράβαση των κειμένων διατάξεων.
- 2) Είναι απόρρητες και δεν επιτρέπεται η γνωστοποίησή τους σε οποιονδήποτε άλλον, εκτός από τον φορολογούμενο, τον οποίον αφορούν αυτές.

ΜΕΡΟΣ ΠΕΜΠΤΟ Ο ΝΟΜΟΣ 3842/2010

Οι περί του φόρου ακίνητης περιουσίας διατάξεις του Ν. 3842/2010 (άρθρα 27-58), όπως ισχύει

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Δ' Νόμος 3842/2010

Άρθρο 27 Αντικείμενο του φόρου

Από το έτος 2010 και για κάθε επόμενο, επιβάλλεται φόρος στην ακίνητη περιουσία, που βρίσκεται στην Ελλάδα και ανήκει σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα την 1η Ιανουαρίου κάθε έτους.

Στην έννοια του όρου ακίνητη περιουσία, για την εφαρμογή του νόμου αυτού, περιλαμβάνονται:

- α) Το δικαίωμα της πλήρους και της ψιλής κυριότητας, της επικαρπίας και της οίκησης επί ακινήτων.
- β) Το δικαίωμα της αποκλειστικής χρήσης θέσεων στάθμευσης, βοηθητικών χώρων και κολυμβητικών δεξαμενών, που βρίσκονται σε κοινόκτητο τμήμα υπογείου, πιλοτής, δώματος ή ακάλυπτου χώρου οικοδομής, των πιο πάνω ακινήτων.

1. Για την επιβολή του φόρου, η έννοια των ακινήτων και των εμπραγμάτων δικαιωμάτων λαμβάνεται κατά τον Αστικό Κώδικα.

Άρθρο 28 **Υποκείμενο του φόρου**

Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από την ιθαγένεια, κατοικία ή έδρα του, φορολογείται, για την ακίνητη περιουσία του, που βρίσκεται στην Ελλάδα την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας, ανεξάρτητα από τις μεταβολές, που τυχόν επέρχονται κατά τη διάρκεια του έτους αυτού.

Υπόχρεοι σε φόρο είναι:

1. Όσοι έχουν αποκτήσει ακίνητο με αγορά ή με οποιαδήποτε άλλη αιτία, ανεξάρτητα από τη μεταγραφή του τίτλου κτήσης τους, ήτοι:

α) Ο αποκτών το ακίνητο, από την ημερομηνία σύνταξης του οριστικού συμβολαίου κτήσης.

β) Ο κύριος του ακινήτου, από την ημερομηνία τελεσιδικίας της δικαστικής απόφασης καταδίκης σε δήλωση βουλήσεως ή της δικαστικής απόφασης, με την οποία αναγνωρίζεται δικαίωμα κυριότητας ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα σε ακίνητο από οποιαδήποτε αιτία.

γ) Ο υπερθεματιστής, από την ημερομηνία σύνταξης της κατακυρωτικής έκθεσης, σε περιπτώσεις πλειστηριασμού.

δ) Οι κληρονόμοι ακίνητης περιουσίας και συγκεκριμένα:

δα) Οι εκ διαθήκης κληρονόμοι κατά το ποσοστό τους, εφόσον έχει δημοσιευθεί διαθήκη μέχρι την 31η Δεκεμβρίου του προηγούμενου της φορολογίας έτους.

δβ) Οι εξ αδιαθέτου κληρονόμοι κατά το ποσοστό τους, εφόσον δεν έχει δημοσιευθεί διαθήκη μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου του προηγούμενου της φορολογίας έτους.

Ε) Όσοι έχουν αποκτήσει ακίνητο με οριστικό συμβόλαιο δωρεάς αιτία θανάτου, εφόσον ο θάνατος επήλθε μέχρι την 31^η Δεκεμβρίου του προηγούμενου της φορολογίας έτους.

2. Επίσης, υπόχρεοι σε φόρο είναι:

α) Ο εκ προσυμφώνου αγοραστής ακινήτου, στις περιπτώσεις σύνταξης προσυμφώνου με αυτοσύμβαση, με εξαίρεση τα εργολαβικά προσύμφωνα.

β) Οι δικαιούχοι διαμερισμάτων-κατοικιών του Οργανισμού Εργατικής Κατοικίας, οι οποίοι έχουν παραλάβει αυτά χωρίς οριστικά παραχωρητήρια.

γ) Ο υπόχρεος γονέας, για την ακίνητη περιουσία των προστατευόμενων τέκνων του, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του κώδικα φορολογίας εισοδήματος, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α'), όπως ισχύει.

δ) Ο κηδεμόνας, για την ακίνητη περιουσία σχολάζουσας κληρονομιάς.

ε) Ο εκτελεστής διαθήκης, για την κληρονομαία ακίνητη περιουσία, για το χρονικό διάστημα, που τη διαχειρίζεται και τη διοικεί.

στ) Ο μεσεγγυούχος ακίνητης περιουσίας.

η) Ο νομέας των επίδικων ακινήτων. Αν ακίνητο εκκινηθεί με τελεσίδικη απόφαση, ο νομέας του δεν έχει το δικαίωμα επιστροφής του φόρου, που κατέλαβε.

θ) Από το έτος 2011 και για κάθε επόμενο, για την εφαρμογή του παρόντος, υπόχρεος είναι σε φόρο είναι ο εργολάβος, για ακίνητα, τα οποία συμφωνήθηκε να μεταβιβασθούν και δεν έχουν μεταβιβασθεί από τον οικοπεδούχο στον εργολάβο ή σε τρίτα πρόσωπα, που αυτός θα υποδείξει, εφόσον έχουν παρέλθει τρία έτη από την έκδοση της αρχικής οικοδομικής άδειας ή έχουν εκμισθωθεί ή χρησιμοποιηθεί με οποιονδήποτε τρόπο εντός των τριών αυτών ετών από τον εργολάβο.

Άρθρο 29 **Απαλλαγές από τον φόρο**

Απαλλάσσονται από τον φόρο:

- α) Τα γήπεδα εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμού, που ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα.
- β) Τα δάση και οι δασικές εκτάσεις.
- γ) Τα ακίνητα, που ανήκουν σε ξένα κράτη και τα οποία χρησιμοποιούνται, για την εγκατάσταση των πρεσβειών και προξενείων αυτών, καθώς και σε ξένους πρεσβευτές και λοιπούς διπλωματικούς αντιπροσώπους και πράκτορες, με τον όρο της αμοιβαιότητας. Τα ακίνητα, που ανήκουν σε πρόξενους και προξενικούς πράκτορες, καθώς και στο κατώτερο προσωπικό των ξένων πρεσβειών και προξενείων, με τον όρο της αμοιβαιότητας και εφόσον τα πρόσωπα αυτά έχουν την ιθαγένεια του κράτους, που αντιπροσωπεύουν, και δεν ασκούν εμπόριο ή βιομηχανία ή δεν είναι διευθυντές επιχειρήσεων στην Ελλάδα, με την επιφύλαξη των όρων των διεθνών συμβάσεων.
- δ) Τα ακίνητα, που έχουν δεσμευτεί από την αρχαιολογική υπηρεσία του Υπουργείου Πολιτισμού και Τουρισμού, λόγω αρχαιολογικής έρευνας.
- ε) Τα κτίσματα, για τα οποία έχει εκδοθεί άδεια ή πρωτόκολλο κατεδάφισης.
- στ) Τα επιταγμένα από το στρατό ακίνητα, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4442/1929 (ΦΕΚ 339 Α').
- ζ) Τα ακίνητα του Ελληνικού Δημοσίου, στο οποίο περιλαμβάνονται και οι αποκεντρωμένες δημόσιες υπηρεσίες, που λειτουργούν ως ειδικά ταμεία, καθώς και ακίνητα, που ανήκουν στον Ελληνικό Οργανισμό Τουρισμού.
- η) Τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα των Ο.Τ.Α, καθώς και τα κοινής χρήσεως πράγματα, που ανήκουν σε δήμο ή κοινότητα.
- θ) Τα ακίνητα, που παραχωρούνται κατά χρήση, χωρίς αντάλλαγμα, στο Ελληνικό Δημόσιο ή σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, εφόσον προορίζονται, για την εξυπηρέτηση αναγκών κάθε αναγνωρισμένης βαθμίδας δημόσιας εκπαίδευσης, δημόσιων ή δημοτικών νοσοκομειακών συγκροτημάτων προς όφελος της δημόσιας υγείας, δημόσιων ή δημοτικών μονάδων κοινωνικής φροντίδας, δημόσιων ή δημοτικών παιδικών σταθμών ή βρεφοκομείων ή ορφανοτροφείων, δημόσιων ή δημοτικών γηροκομείων, Κ.Α.Π.Η., καθώς και αθλητικών εγκαταστάσεων, οι υπηρεσίες των οποίων διατίθενται δωρεάν.
- ι) Οι λωρίδες γης, στις οποίες βρίσκονται σιδηροτροχιές, που κινούνται μέσα μαζικής μεταφοράς και λειτουργούν χάριν κοινής ωφέλειας, καθώς και τα εδαφοτεμάχια έδρασης πύργων και γραμμών μεταφοράς ηλεκτρικής ενέργειας.
- ια) Τα ακίνητα, που ιδιοχρησιμοποιούνται από τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τα κάθε είδους ταμεία ή οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης, τις συνδικαλιστικές οργανώσεις, την Αρχαιολογική Εταιρεία και την Τράπεζα της Ελλάδος.
- ιβ) Τα ακίνητα, που ιδιοχρησιμοποιούνται από τα Μουσεία, όπως ορίζονται με τις διατάξεις του Ν. 3028/2002 (ΦΕΚ 153 Α'), το Ευρωπαϊκό Πολιτιστικό Κέντρο Δελφών, τις Ξένες Αρχαιολογικές Σχολές και την Αμερικάνικη Γεωργική Σχολή.
- ιγ) Τα ακίνητα, που χρησιμοποιούνται, για να επιτελούν το λατρευτικό, εκπαιδευτικό, θρησκευτικό και κοινωφελές έργο οι, κατά την παράγραφο 2 του άρθρου 13 του Συντάγματος, γνωστές θρησκείες και δόγματα, το Ιερό Κοινό του Πανάγιου Τάφου, η Ιερά Μονή του Όρους Σινά, το Άγιο Όρος, το Πατριαρχείο Κωνσταντινουπόλεως, το Πατριαρχείο Αλεξανδρείας, το Πατριαρχείο Ιεροσολύμων και Ορθόδοξη Εκκλησία της Αλβανίας.

Ιδ) Τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα των νομικών προσώπων, που υπάγονται στις διατάξεις του Ν. 3647/2008 (ΦΕΚ 37 Α΄).

Ιε) Οι ιδιωτικοί ναοί γνωστών θρησκειών και δογμάτων, που έχουν τεθεί σε κοινή λατρεία.

Ιστ) Τα δικαιώματα μεταλλειοκτησίας και η εξόρυξη ορυκτών ή λίθων.

Ιζ) Τα κτίσματα, που ανεγείρονται, για 3 έτη από την έκδοση της αρχικής οικοδομικής άδειας, εκτός αν στο διάστημα αυτό έχουν εκμισθωθεί ή με οποιονδήποτε άλλο τρόπο χρησιμοποιηθεί.

Ιη) Τα διατηρητέα κτίσματα, για όσο χρόνο διαρκεί η ανακατασκευή τους ή η επισκευή τμημάτων τους ή η επισκευή καταστραφέντων αρχιτεκτονικών μελών τους. Η απαλλαγή αυτή χορηγείται και για το γήπεδο τους και δεν μπορεί να υπερβαίνει τα 5 έτη από την ημερομηνία χορήγησης της οικείας άδειας. Η απαλλαγή αίρεται αναδρομικά αν δεν πραγματοποιηθούν οι προβλεπόμενες από την άδεια εργασίες ανακατασκευής ή επισκευής.

Ιθ) Το δικαίωμα υψούν οικοπέδου επί του οποίου υπάρχουν κτίσματα κατοικιών ή επαγγελματικών στεγών, εφόσον βρίσκονται σε πυκνοδομημένες περιοχές, όπου ο συντελεστής αξιοποίησης οικοπέδου είναι ανώτερος του 2,5.

Οι απαλλαγές των περιπτώσεων ιζ, ιη, και ιθ ισχύουν από το έτος 2011 και επόμενα. Κάθε άλλη διάταξη, γενική ή ειδική, που αφορά απαλλαγές από φόρους ή τέλη, πλην των ανωτέρω, δεν εφαρμόζεται, για το φόρο ακίνητης περιουσίας.

Άρθρο 30 **Προσδιορισμός αξίας ακινήτων**

Γενικά

1. Για τον υπολογισμό φόρου ακίνητης περιουσίας λαμβάνεται υπόψη η αξία, που έχουν τα ακίνητα ή τα εμπράγματα σε αυτά δικαιώματα, κατά την 1^η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας.

2. Η αξία της επικαρπίας, όταν ο επικαρπωτής είναι φυσικό πρόσωπο, ορίζεται ως ποσοστό της αξίας της πλήρους κυριότητας ανάλογα με την ηλικία αυτού, ως εξής:

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

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

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

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

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

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

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

Στο 1/10, αν ο επικαρπωτής έχει υπερβεί το 80^ο έτος της ηλικίας του.

Η αξία της επικαρπίας, όταν ο επικαρπωτής είναι νομικό πρόσωπο, ορίζεται στα 8/10 της αξίας της πλήρους κυριότητας.

Η αξία της ψιλής κυριότητας προκύπτει αν από την αξία της πλήρους κυριότητας αφαιρεθεί η αξία της επικαρπίας, όπως προσδιορίζεται στις παραγράφους 2 ή 3 του άρθρου αυτού.

Η οίκηση εξομοιώνεται με την επικαρπία. Στην περίπτωση αυτή, ο πλήρης κύριος του ακινήτου φορολογείται ως ψιλός κύριος.

Άρθρο 31 **Προσδιορισμός αξίας ακινήτων νομικών προσώπων**

Ως φορολογητέα αξία του ακινήτου ή του εμπράγματος σε αυτό δικαιώματος, για τα νομικά πρόσωπα, λαμβάνεται η αξία, η οποία προσδιορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 41 και 41^Α του Ν. 1249/1982 (ΦΕΚ 43 Α'), όπως ισχύει, όπου εφαρμόζεται το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού, και από την παράγραφο 2 του άρθρου 3 του Α.Ν. 1521/1950 (ΦΕΚ 245 Α'), όπως ισχύει, στις λοιπές περιπτώσεις.

Άρθρο 32 **Προσδιορισμός αξίας ακινήτων φυσικών προσώπων**

Ως φορολογητέα αξία των ακινήτων ή των εμπραγμάτων σε αυτά δικαιωμάτων των φυσικών προσώπων ορίζεται το γινόμενο, που προκύπτει από τις τιμές εκκίνησης ή αφετηρίας, που καθορίζονται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 41 και 41^Α του Ν. 1249/1982, όπως ισχύει, όπου εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού αξίας ακινήτων, επί τους συντελεστές αυξομείωσης, όπως καθορίζονται ανά είδος ακινήτου ή κτηρίου. Για τις περιοχές δήμων ή κοινοτήτων, όπου δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα, η αξία των οικοπέδων καθορίζεται με Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, με βάση την κατώτερη τιμή ανά τετραγωνικό μέτρο οικοπέδου του δήμου ή της κοινότητας, όπως προκύπτει, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 3 του Α.Ν. 1521/1950, όπως ισχύει. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται, για τις περιοχές, που εντάσσονται στο σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού αξίας ακινήτων, για πρώτη φορά, οι συντελεστές αξιοποίησης οικοπέδου, καθώς και κάθε άλλο θέμα, για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων, για τη φορολογία ακίνητης περιουσίας. Για την εφαρμογή των διατάξεων των προηγούμενων εδαφίων, ως Δήμοι και Κοινότητες νοούνται οι Δήμοι και Κοινότητες του Ν. 2539/1997 (Α' 244). Ο εντοπισμός, η κατάταξη ακινήτου σε κατηγορία, καθώς και οι ορισμοί των συντελεστών αυξομείωσης λαμβάνονται κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 41 και 41^Α του Ν.1249/1982, όπως ισχύουν, και από τις υπουργικές αποφάσεις, που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότηση των εν λόγω άρθρων, εκτός αν από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ορίζεται άλλως.

Για τα ακίνητα εντός συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού αξίας ακινήτων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν.1249/1982, όπως ισχύει, η φορολογητέα αξία προσδιορίζεται ανά κατά κατηγορία, ως εξής:

3.1 Η φορολογητέα αξία κατοικίας ή μονοκατοικίας ή διαμερίσματος είναι ίση με το γινόμενο της τιμής αντίστοιχης ζώνης επί την επιφάνεια της κατοικίας ή μονοκατοικίας ή διαμερίσματος, το συντελεστή πρόσοψης, το συντελεστή ορόφου, το συντελεστή επιφάνειας, το συντελεστή παλαιότητας, τους συντελεστές ειδικών συνθηκών, το συντελεστή συνιδιοκτησίας και το ποσοστό συνιδιοκτησίας, αναλόγως του είδους του εμπραγμάτου δικαιώματος. Σε περίπτωση, που στην κατοικία ή μονοκατοικία ή διαμέρισμα δηλώνεται και οικόπεδο, η αξία του ακινήτου προσαυξάνεται και με την αξία του υπολοίπου οικοπέδου, όπως αυτή προσδιορίζεται από την παράγραφο 3.3 του παρόντος άρθρου.

3.1.1 Ανάλογα με την πρόσοψη, εφαρμόζεται συντελεστής πρόσοψης ως εξής: 1,00 για πρόσοψη σε ένα μόνο δρόμο, 1,05 για προσόψεις σε δύο ή περισσότερους δρόμους ή σε δρόμο και πλατεία και 0,80 αν δεν έχει πρόσοψη σε δρόμο.

3.1.2 Ανάλογα με τον όροφο, που βρίσκεται το κτίσμα, και το συντελεστή εμπορικότητας του οικοπέδου, εφαρμόζεται συντελεστής ορόφου ο οποίος καθορίζεται ως ακολούθως:

α) Αν ο συντελεστής εμπορικότητας είναι μικρότερος του 1,5, εφαρμόζεται συντελεστής ορόφου: 0,60 για το υπόγειο, 0,90 για το ισόγειο, 1,00 για τον 1^ο όροφο, 1,05 για το 2^ο όροφο, 1,10 για τον 3^ο όροφο, 1,15 για τον 4^ο όροφο, 1,20 για τον 5^ο όροφο, 1,25 για τον 6^ο ή υψηλότερο όροφο.

β) Αν ο συντελεστής εμπορικότητας είναι μεγαλύτερος ή ίσος του 1,5 και μικρότερος του 3, εφαρμόζεται συντελεστής ορόφου: 0,60 για το υπόγειο, 1,20 για το ισόγειο, 1,10 για τον 1^ο όροφο, 1,05 για τον 2^ο όροφο, 1,10 για τον 3^ο όροφο, 1,15 για τον 4^ο όροφο, 1,20 για τον 5^ο όροφο, 1,25 για τον 6^ο ή υψηλότερο όροφο.

γ) Αν ο συντελεστής εμπορικότητας είναι μεγαλύτερος ή ίσος του 3 και μικρότερος του 5, εφαρμόζεται συντελεστής ορόφου: 0,60 για το υπόγειο, 1,25 για το ισόγειο, 1,15 για τον 1^ο όροφο, 1,10 για τον 2^ο όροφο, 1,10 για τον 3^ο όροφο, 1,15 για τον 4^ο όροφο, 1,20 για τον 5^ο όροφο, 1,25 για τον 6^ο ή υψηλότερο όροφο.

δ) Αν ο συντελεστής εμπορικότητας είναι μεγαλύτερος ή ίσος του 5, εφαρμόζεται συντελεστής ορόφου: 0,60 για το υπόγειο, 1,30 για το ισόγειο, 1,20 για τον 1^ο όροφο, 1,15 για τον 2^ο όροφο, 1,15 για τον 3^ο όροφο, 1,15 για τον 4^ο όροφο, 1,20 για τον 5^ο όροφο, 1,25 για τον 6^ο ή υψηλότερο όροφο.

3.1.3 Ανάλογα του εμβαδού, εφαρμόζεται συντελεστής επιφάνειας κυρίων χώρων ως εξής: 1,05 για επιφάνεια μικρότερη ή ίση των 25 τ.μ., 1,00 για επιφάνεια μεγαλύτερη των 25 τ.μ. και μικρότερη ή ίση των 100 τ.μ., 1,05 για επιφάνεια μεγαλύτερη των 100 τ.μ. και μικρότερη ή ίση των 200 τ.μ., 1,10 για επιφάνεια μεγαλύτερη των 200 τ.μ. και μικρότερη ή ίση των 300 τ.μ., 1,20 για επιφάνεια μεγαλύτερη των 300 τ.μ. και μικρότερη ή ίση των 500 τ.μ., 1,30 για επιφάνεια μεγαλύτερη των 500 τ.μ.

3.1.4 Ανάλογα με τα χρόνια παλαιότητας, εφαρμόζεται συντελεστής παλαιότητας ως εξής: 0,90 από 1 έως 5 έτη, 0,80 από 6 έως 10 έτη, 0,75 από 11 έως 15 έτη, 0,70 από 16 έως 20 έτη, 0,65 από 21 έως 25 έτη, 0,60 από 26 και άνω έτη.

3.1.5 Εφαρμόζονται οι ακόλουθοι συντελεστές ειδικών συνθηκών: 0,80 για διατηρητέο κτίσμα, 0,75 για απαλλοτριωτέο ακίνητο και 0,40 για ημιτελές κτίσμα.

3.1.6 Η αξία των βοηθητικών χώρων, που είναι παρακολουθήματα της κατοικίας, μονοκατοικίας ή διαμερίσματος, υπολογίζεται, βάσει των ανωτέρω, λαμβάνοντας ως επιφάνεια ποσοστό ίσο με το είκοσι τοις εκατό (20%) του εμβαδού των βοηθητικών χώρων.

3.2 Η φορολογητέα αξία επαγγελματικής στέγης είναι ίση με το γινόμενο της τιμής της αντίστοιχης ζώνης επί τη συνολική επιφάνεια της επαγγελματικής στέγης, το συντελεστή πρόσοψης, το συντελεστή ορόφου, το συντελεστή παλαιότητας, τους συντελεστές ειδικών συνθηκών, το συντελεστή συνιδιοκτησίας και το ποσοστό συνιδιοκτησίας, αναλόγως του είδους εμπραγμάτου δικαιώματος. Σε περίπτωση, που στην επαγγελματική στέγη δηλώνεται και οικόπεδο, η αξία της προσαυξάνεται με την αξία του υπολοίπου οικοπέδου, όπως αυτή προσδιορίζεται από την παράγραφο 3.3 του παρόντος άρθρου.

3.2.1 Ανάλογα με την πρόσοψη, εφαρμόζεται συντελεστής πρόσοψης ως εξής: 1,00 για πρόσοψη σε ένα μόνο δρόμο, 1,08 για προσόψεις σε δύο ή περισσότερους δρόμους ή σε δρόμο και πλατεία και 0,60 αν δεν έχει πρόσοψη σε δρόμο.

3.2.2 Ανάλογα με τον όροφο, στον οποίο βρίσκεται η επαγγελματική στέγη και το συντελεστή εμπορικότητας του δρόμου ή των δρόμων, στον οποίο έχει πρόσοψη ή προσόψεις η επαγγελματική στέγη, εφαρμόζεται συντελεστής ορόφου ως εξής:

A) Αν η επαγγελματική στέγη βρίσκεται στο ισόγειο, ως συντελεστής ορόφου λαμβάνεται ο συντελεστής εμπορικότητας. Αν η επαγγελματική στέγη βρίσκεται στο ισόγειο και δεν έχει πρόσοψη σε δρόμο, ως συντελεστής ορόφου λαμβάνεται το γινόμενο του συντελεστή εμπορικότητας επί 0,80.

B) Αν η επαγγελματική στέγη βρίσκεται στο υπόγειο, ως συντελεστής ορόφου λαμβάνεται το γινόμενο του συντελεστή εμπορικότητας επί 0,50.

Γ) Αν η επαγγελματική στέγη βρίσκεται σε όροφο, τότε ο συντελεστής ορόφου καθορίζεται ως:

Γα) Αν ο συντελεστής εμπορικότητας είναι μικρότερος του 1,5 εφαρμόζεται συντελεστής: 1,20 για τον 1^ο όροφο, 1,25 για τον 2^ο όροφο, 1,30 για τον 3^ο όροφο, 1,30 για τον 4^ο όροφο, 1,35 για τον 5^ο ή υψηλότερο όροφο.

γβ) Αν ο συντελεστής εμπορικότητας είναι μεγαλύτερος ή ίσος του 1,5 και μικρότερος του 3 εφαρμόζεται συντελεστής: 1,35 για τον 1^ο όροφο, 1,30 για τον 2^ο όροφο, 1,30 για τον 3^ο όροφο, 1,30 για τον 4^ο όροφο, 1,35 για τον 5^ο ή υψηλότερο όροφο.

Γγ) Αν ο συντελεστής εμπορικότητας είναι μεγαλύτερος ή ίσος του 3 και μικρότερος του 5 εφαρμόζεται συντελεστής: 1,40 για τον 1^ο όροφο, 1,35 για τον 2^ο όροφο, 1,30 για τον 3^ο όροφο, 1,30 για τον 4^ο όροφο, 1,35 για τον 5^ο ή υψηλότερο όροφο.

Γδ) Αν ο συντελεστής εμπορικότητας είναι μεγαλύτερος ή ίσος του 5 εφαρμόζεται συντελεστής: 1,45 για τον 1^ο όροφο, 1,40 για τον 2^ο όροφο, 1,35 για τον 3^ο όροφο, 1,35 για τον 4^ο όροφο, 1,35 για τον 5^ο ή υψηλότερο όροφο.

Όταν η επαγγελματική στέγη δεν έχει πρόσοψη, τότε ως συντελεστής εμπορικότητας λαμβάνεται αυτός της διεύθυνσης ακινήτου.

3.2.3 Ανάλογα του εμβαδού, εφαρμόζεται συντελεστής επιφάνειας ως εξής: 1,10 για επιφάνεια μικρότερη ή ίση των 25 τ.μ., 1,05 για επιφάνεια μεγαλύτερη των 25 τ.μ. και μικρότερη ή ίση των 50 τ.μ., 1,00 για επιφάνεια μεγαλύτερη των 50 τ.μ. και μικρότερη ή ίση των 100 τ.μ., 0,90 για επιφάνεια μεγαλύτερη των 100 τ.μ. και μικρότερη ή ίση των 200 τ.μ., 0,85 για επιφάνεια μεγαλύτερη των 200 τ.μ. και μικρότερη ή ίση των 300 τ.μ., 0,80 για επιφάνεια μεγαλύτερη των 300 τ.μ. Για τον υπολογισμό του συντελεστή επιφάνειας, ως εμβαδόν λαμβάνεται το άθροισμα των τετραγωνικών μέτρων των κυρίων χώρων και ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) της επιφάνειας των βοηθητικών χώρων.

3.2.4 Ανάλογα με τα χρόνια παλαιότητας και τον όροφο, στον οποίο βρίσκεται η επαγγελματική στέγη, εφαρμόζεται συντελεστής παλαιότητας ως εξής:

A) Όταν η επαγγελματική στέγη βρίσκεται σε ισόγειο 0,95 για έτη από 1 έως 5, 0,90 για έτη από 6 έως 10, 0,85 για έτη από 11 έως 15, 0,80 για έτη από 16 και άνω.

B) Όταν η επαγγελματική στέγη βρίσκεται σε άλλον, εκτός του ισογείου ορόφου, 0,90 για έτη από 1 έως 5, 0,80 για τα έτη από 6 έως 10, 0,75 για τα έτη από 11 έως 15, 0,70 για τα έτη από 16 έως 20, 0,65 για τα έτη από 21 έως 25, 0,60 για τα έτη από 26 και άνω.

3.2.5 Εφαρμόζονται οι ακόλουθοι συντελεστές ειδικών συνθηκών: 0,80 για διατηρητέο κτίσμα, 0,75 για απαλλοτριωτέο ακίνητο και 0,50 για ημιτελές κτίσμα.

3.2.6 Η αξία των βοηθητικών χώρων, που είναι παρακολουθήματα της επαγγελματικής στέγης, υπολογίζεται βάσει των προηγούμενων εδαφίων, λαμβάνοντας ως επιφάνεια ποσοστό ίσο με το (20%) του εμβαδού των βοηθητικών χώρων.

3.3 Η φορολογητέα αξία οικοπέδου είναι ίση με το γινόμενο του συντελεστή οικοπέδου επί τη συνολική τιμή εκκίνησης οικοπέδου, το συντελεστή πρόσοψης, την επιφάνεια του οικοπέδου, τους συντελεστές ειδικών συνθηκών, το συντελεστή ποσοστού αξίας οικοπέδου, το συντελεστή συνιδιοκτησίας και το ποσοστό συνιδιοκτησίας, αναλόγως του είδους εμπραγμάτου δικαιώματος.

3.3.1 Ανάλογα με την πρόσοψη εφαρμόζεται συντελεστής πρόσοψης ως εξής: 1,00 για πρόσοψη σε ένα μόνο δρόμο, 1,08 για προσόψεις σε δύο ή περισσότερους δρόμους ή σε δρόμο και πλατεία και 0,80 αν δεν έχει πρόσοψη σε δρόμο.

3.3.2 Εφαρμόζονται οι ακόλουθοι συντελεστές ειδικών συνθηκών: 0,60 για οικόπεδο, που δεν είναι οικοδομήσιμο και δεν μπορεί να τακτοποιηθεί, καθώς και για ποσοστό ιδιοκτησίας οικοπέδου, που αναφέρονται στη δυνατότητα μελλοντικής δόμησης, αλλά αβέβαιης, λόγω εξάντλησης του, κατά το χρόνο φορολογίας, συντελεστή δόμησης, 0,80 για οικόπεδο, που δεν είναι οικοδομήσιμο, αλλά μπορεί να τακτοποιηθεί, 0,80 για απαλλοτριωτέο ακίνητο, 0,90 για οικόπεδο, που τελεί υπό αναστολή οικοδομικών αδειών, η οποία δεν έχει αρθεί.

3.3.3 Για την περίπτωση υπολογισμού αξίας οικοπέδου, που αντιστοιχεί στο σύνολο της υπολειπόμενης, μέχρι εξαντλήσεως του συντελεστή αξιοποίησης οικοπέδου, δομήσιμης επιφάνειας, που δεν έχει οικοδομηθεί, εφαρμόζεται συντελεστής ποσοστού αξίας οικοπέδου, που προκύπτει από τον ακόλουθο μαθηματικό τύπο:

Επιφάνεια υφισταμένων στο οικόπεδο κτισμάτων

Επιφάνεια οικοπέδου σε τ.μ. Συντελεστή Αξιοποίησης
Οικοπέδου

Σε περίπτωση, που προκύπτει αρνητικό αποτέλεσμα, τότε δεν υπολογίζεται αξία οικοπέδου.

3.4 Η φορολογητέα αξία των αποθηκών, καθώς και των γεωργικών κτισμάτων είναι ίση με το γινόμενο της τιμής της αντίστοιχης ζώνης επί τη συνολική επιφάνεια της αποθήκης-γεωργικού κτίσματος, το συντελεστή θέσης, το συντελεστή παλαιότητας, τους συντελεστές ειδικών συνθηκών, το συντελεστή συνιδιοκτησίας και το ποσοστό συνιδιοκτησίας, αναλόγως του είδους εμπραγμάτου δικαιώματος. Σε περίπτωση, που στην αποθήκη-γεωργικό κτίσμα δηλώνεται και οικόπεδο, η αξία της προσανξάνεται με την αξία του υπολοίπου οικοπέδου, όπως αυτή προσδιορίζεται από την παράγραφο 3.3 του παρόντος άρθρου.

3.4.1 Ανάλογα με τον όροφο, στον οποίο βρίσκεται η αποθήκη ή το γεωργικό κτίσμα, και το συντελεστή εμπορικότητας του δρόμου ή των δρόμων, στον οποίο έχει πρόσοψη ή προσόψεις το κτίσμα, εφαρμόζεται συντελεστής θέσης ως εξής:

A) Αν η αποθήκη ή το γεωργικό κτίσμα βρίσκεται στο ισόγειο, ως συντελεστής θέσης λαμβάνεται το γινόμενο του συντελεστή εμπορικότητας επί 0,30.

B) Αν η αποθήκη ή το γεωργικό κτίσμα βρίσκεται στο υπόγειο, ως συντελεστής θέσης λαμβάνεται το γινόμενο του συντελεστή εμπορικότητας επί 0,15.

Γ) Αν η αποθήκη ή το γεωργικό κτίσμα βρίσκεται σε όροφο, τότε ο συντελεστής θέσης καθορίζεται ως ακολούθως:

Γα) Αν ο συντελεστής εμπορικότητας είναι μικρότερος του 1,5 εφαρμόζεται συντελεστής: 1,00 για τον 1^ο όροφο, 1,05 για τον 2^ο όροφο, 1,10 για τον 3^ο όροφο, 1,15 για τον 4^ο όροφο, 1,20 για τον 5^ο όροφο, 1,25 για τον 6^ο ή και υψηλότερο.

Γβ) Αν ο συντελεστής εμπορικότητας είναι μεγαλύτερος ή ίσος του 1,5 και μικρότερος του 3 εφαρμόζεται συντελεστής: 1,10 για τον 1^ο όροφο, 1,05 για τον

2^ο όροφο, 1,10 για τον 3^ο όροφο, 1,15 για τον 4^ο όροφο, 1,20 για τον 5^ο όροφο, 1,25 για τον 6^ο ή υψηλότερο όροφο.

Γγ) Αν ο συντελεστής εμπορικότητας είναι μεγαλύτερος ή ίσος του 3 και μικρότερος του 5 εφαρμόζεται συντελεστής: 1,15 για τον 1^ο όροφο, 1,10 για τον 2^ο όροφο, 1,10 για τον 3^ο όροφο, 1,15 για τον 4^ο όροφο, 1,20 για τον 5^ο όροφο, 1,25 για τον 6^ο ή υψηλότερο όροφο.

Γδ) Αν ο συντελεστής εμπορικότητας είναι μεγαλύτερος ή ίσος του 5 εφαρμόζεται συντελεστής: 1,20 για τον 1^ο όροφο, 1,15 για τον 2^ο όροφο, 1,15 για τον 3^ο όροφο, 1,15 για τον 4^ο όροφο, 1,20 για τον 5^ο όροφο, 1,25 για τον 6^ο ή υψηλότερο όροφο.

3.4.2 Ανάλογα με τα χρόνια παλαιότητας της αποθήκης ή του γεωργικού κτίσματος εφαρμόζεται συντελεστής παλαιότητας ως εξής: 0,95 για έτη από 1 έως 5, 0,90 για έτη από 6 έως 10, 0,85 για έτη από 11 έως 15, 0,80 για έτη από 16 έως 20, 0,75 για έτη από 21 έως 25, 0,70 για έτη από 26 και άνω.

3.4.3 Εφαρμόζονται οι ακόλουθοι συντελεστές ειδικών συνθηκών: 0,80 για διατηρητέο κτίσμα, 0,75 για απαλλοτριωτέο ακίνητο και 0,80 για ημιτελές κτίσμα.

3.4.4 Η αξία των βοηθητικών χώρων, που είναι παρακολούθημα της αποθήκης ή του γεωργικού κτίσματος, υπολογίζεται βάσει των ανωτέρω, λαμβάνοντας ως επιφάνεια ποσοστό ίσο με το (20%) του εμβαδού των βοηθητικών χώρων.

3.4.5 Όταν η αποθήκη ή το γεωργικό κτίσμα δεν έχει πρόσοψη, τότε ως συντελεστής εμπορικότητας λαμβάνεται αυτός της διεύθυνσης του ακινήτου.

3.5 Η φορολογητέα αξία θέσης στάθμευσης είναι ίση με το γινόμενο της τιμής της αντίστοιχης ζώνης επί τη συνολική επιφάνεια της θέσης στάθμευσης, το συντελεστή θέσης, το συντελεστή παλαιότητας, τους συντελεστές ειδικών συνθηκών, το συντελεστή συνιδιοκτησίας, αναλόγως του είδους εμπραγμάτου δικαιώματος. Σε περίπτωση, που στη θέση στάθμευσης δηλώνεται και οικόπεδο, η αξία του ακινήτου προσαυξάνεται και με την αξία του υπολοίπου οικοπέδου, όπως αυτή προσδιορίζεται από την παράγραφο 3.3 του παρόντος άρθρου.

3.5.1 Ανάλογα με τον όροφο και το συντελεστή εμπορικότητας του οικοπέδου, στο οποίο βρίσκεται η θέση στάθμευσης, εφαρμόζεται ο συντελεστής θέσης ως ακολούθως:

A) Αν ο συντελεστής εμπορικότητας είναι ίσος με 1 εφαρμόζεται συντελεστής: 0,20 για το υπόγειο, 0,30 για το ισόγειο, 0,25 για τον 1^ο και επόμενους ορόφους.

B) Αν ο συντελεστής εμπορικότητας είναι μεγαλύτερος του 1 και μικρότερος ή ίσος του 2 εφαρμόζεται συντελεστής: 0,25 για το υπόγειο, 0,35 για το ισόγειο, 0,30 για τον 1^ο και επόμενους ορόφους.

Γ) Αν ο συντελεστής εμπορικότητας είναι μεγαλύτερος του 2 και μικρότερος ή ίσος του 3 εφαρμόζεται συντελεστής: 0,30 για το υπόγειο, 0,40 για το ισόγειο, 0,35 για τον 1^ο και τους επόμενους ορόφους.

Δ) Αν ο συντελεστής εμπορικότητας είναι μεγαλύτερος του 3 εφαρμόζεται συντελεστής: 0,35 για το υπόγειο, 0,45 για το ισόγειο, 0,40 για τον 1^ο και επόμενους ορόφους.

3.5.2 Ανάλογα με τα χρόνια παλαιότητας εφαρμόζεται συντελεστής παλαιότητας ως εξής: 0,95 για έτη από 1 έως 5, 0,90 για έτη από 6 έως 10, 0,85 για έτη από 11 έως 15, 0,80 για έτη από 16 έως 20, 0,75 για έτη από 21 έως 25, 0,70 για έτη από 26 και άνω.

3.5.3 Εφαρμόζονται οι ακόλουθοι συντελεστές ειδικών συνθηκών: 0,80 για διατηρητέο κτίσμα, 0,75 για απαλλοτριωτέο ακίνητο και 0,80 για ημιτελές κτίσμα.

3.5.4 Η αξία των βοηθητικών χώρων που είναι παρακολούθημα των θέσεων στάθμευσης υπολογίζεται βάσει των ανωτέρω, λαμβάνοντας ως επιφάνεια ποσοστό ίσο με το είκοσι τοις εκατό (20%) του εμβαδού των βοηθητικών χώρων,

3.5.5 Όταν η θέση στάθμευσης δεν έχει πρόσοψη τότε συντελεστής εμπορικότητας

είναι αυτός της διεύθυνσης του ακινήτου.

3.5.6 Για τα ακίνητα που εμπίπτουν στις διατάξεις της παραγράφου 3 του παρόντος άρθρου ισχύουν τα εξής:

α) Σε περιπτώσεις ποσοστού συνιδιοκτησίας πλήρους ή ψιλής κυριότητας εφαρμόζεται συντελεστής συνιδιοκτησίας ο οποίος ορίζεται σε 0,90. Δεν εφαρμόζεται ο συντελεστής όταν ο υπόχρεος σε φόρο έχει ποσοστό συνιδιοκτησίας στην επικαρπία.

β) Σε περιπτώσεις οικοπέδου που δεν είναι οικοδομήσιμο, απαλλοτριωτέων ακινήτων και των ορισμένων οικισμών των πινάκων τιμών του Α.Π.Α.Α. δεν εφαρμόζεται συντελεστής πρόσοψης.

γ) Σε περίπτωση που ακίνητο εντοπίζεται σε περισσότερα του ενός οικοδομικά τετράγωνα με πολλαπλά προσδιοριστικά στοιχεία υπολογισμού αξίας, για τον προσδιορισμό του Φόρου Ακίνητης Περιουσίας λαμβάνεται εκείνος ο συνδυασμός συντελεστών που προσδιορίζει την ευνοϊκότερη για τον φορολογούμενο αξία ακινήτου, εφόσον δεν υπολείπεται του 50% της υψηλότερης αξίας ακινήτου που θα μπορούσε να προκύψει από τους πιθανούς συνδυασμούς συντελεστών.

δ) Σε περίπτωση που ακίνητο εντοπίζεται σε οικοδομικό τετράγωνο όπου ισχύουν πολλαπλά προσδιοριστικά στοιχεία υπολογισμού αξίας, για τον προσδιορισμό του Φόρου Ακίνητης Περιουσίας λαμβάνεται το σύνολο των συντελεστών που προσδιορίζει την ευνοϊκότερη για τον φορολογούμενο αξία ακινήτου.

ε) Σε περίπτωση οικοπέδων όπου από τις τηρούμενες πληροφορίες στη βάση δεδομένων του αντικειμενικού συστήματος προσδιορισμού αξίας ακινήτων δεν προκύπτουν τα στοιχεία προσδιορισμού της τιμής του Συντελεστή Αξιοποίησης Οικοπέδου, για τον προσδιορισμό του Φόρου Ακίνητης Περιουσίας, αυτός λαμβάνεται σύμφωνα με τα κατωτέρω:

εα) Για οικοπέδα που βρίσκονται σε περιοχές με όρους δόμησης οικισμών προϋφισταμένων του 1923 ή κάτω των δύο χιλιάδων (2.000) κατοίκων, ανεξάρτητα από τη χρήση τους και τη δυνατότητα κατάτμησής τους σε μικρότερα άρθια οικοπέδα, ο Συντελεστής Αξιοποίησης Οικοπέδου προσδιορίζεται ανάλογα με το εμβαδόν του οικοπέδου και σύμφωνα με τις τιμές των περιπτώσεων «κατοικία, ακάλυπτα οικοπέδα και λοιπές χρήσεις» ή «κατοικία και ακάλυπτα οικοπέδα» του αντικειμενικού συστήματος προσδιορισμού αξίας, κατά περίπτωση.

εβ) Για οικοπέδα που η τιμή του Συντελεστή Αξιοποίησης Οικοπέδου επηρεάζεται από διάφορες παραμέτρους, ως Συντελεστής Αξιοποίησης Οικοπέδου λαμβάνεται αυτός που είναι ευνοϊκότερος για τον φορολογούμενο, ανά περιοχή ή περίπτωση.

εγ) Για οικοπέδα που βρίσκονται σε περιοχές που από τους πίνακες τιμών για τον προσδιορισμό του Συντελεστή Αξιοποίησης Οικοπέδου απαιτείται βεβαίωση της Πολεοδομίας, λαμβάνονται οι τιμές Συντελεστή Αξιοποίησης Οικοπέδου που δίνονται σε πίνακα από το υπουργείο.

εδ) Για οικοπέδα που βρίσκονται εντός οικοδομικών τετραγώνων που τέμνονται από μία ή περισσότερες οριογραμμές διαφορετικών Συντελεστών Αξιοποίησης Οικοπέδου, λαμβάνεται ως τιμή Συντελεστή Αξιοποίησης Οικοπέδου η ευνοϊκότερη για τον φορολογούμενο.

4. Για τα ακίνητα των οποίων η αξία των κτισμάτων τους προκύπτει σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41Α του ν. 1249/1982, όπως ισχύει, με εξαίρεση τα ειδικά κτίσματα, και τα οποία βρίσκονται επί οικοπέδου η αξία του οποίου προκύπτει σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 3 του α.ν. 1521/1950 ή επί αγροτεμαχίου, η φορολογητέα αξία προσδιορίζεται ανά κατηγορία ως εξής:

4.1 Η φορολογητέα αξία του οικοπέδου προκύπτει από το γινόμενο της τιμής οικοπέδου που ορίζεται με την προβλεπόμενη στο δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1

του παρόντος άρθρου απόφαση Υπουργού Οικονομικών επί την επιφάνεια του οικοπέδου και το ποσοστό συνιδιοκτησίας αναλόγως του είδους εμπραγμάτου δικαιώματος.

4.2 Η φορολογητέα αξία κατοικίας ή διαμερίσματος είναι ίση με το άθροισμα της αξίας του οικοπέδου, όπως ορίζεται στην παράγραφο 4.1 του παρόντος άρθρου, και της αξίας του κτίσματος, όπως αυτή προκύπτει από το γινόμενο της τιμής εκκίνησης επί 1,40, την επιφάνεια της κατοικίας ή του διαμερίσματος, το συντελεστή μεγέθους, το συντελεστή παλαιότητας, τους συντελεστές ειδικών συνθηκών, το συντελεστή εξομάλυνσης και το ποσοστό συνιδιοκτησίας αναλόγως του είδους εμπράγματος δικαιώματος.

4.2.1 Ως επιφάνεια ορίζεται το άθροισμα των τετραγωνικών μέτρων των κυρίων χώρων και ποσοστού είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της επιφάνειας των βοηθητικών χώρων.

4.2.2 Ανάλογα με την επιφάνεια της περίπτωσης 4.2.1 εφαρμόζεται συντελεστής μεγέθους ως εξής: 1,00 για επιφάνεια μέχρι 200 τ.μ., 1,10 για επιφάνεια πάνω από 200 τ.μ. και μέχρι 300 τ.μ. και 1,20 για επιφάνεια πάνω από 300 τ.μ..

4.2.3 Ανάλογα με τα χρόνια παλαιότητας εφαρμόζεται συντελεστής παλαιότητας ως εξής: 0,90 για έτη από 1 έως 5, 0,80 για έτη από 6 έως 10, 0,70 για έτη από 11 έως 20, 0,60 για έτη από 21 έως 30, 0,50 για έτη 31 έως 40, 0,40 για έτη 41 έως 50, 0,30 για έτη από 51 και άνω.

4.2.4 Εφαρμόζονται οι ακόλουθοι συντελεστές ειδικών συνθηκών: 0,70 για απαλλοτριωτέο ακίνητο και 0,30 για ημιτελές κτίσμα.

4.2.5 Ανάλογα με τα χρόνια παλαιότητας εφαρμόζεται συντελεστής εξομάλυνσης ως εξής: 0,70 για έτη από 21 έως 50, 0,60 για έτη 51 και άνω.

4.3 Η φορολογητέα αξία μονοκατοικίας είναι ίση με το άθροισμα της αξίας του οικοπέδου, όπως ορίζεται στην παράγραφο 4.1 του παρόντος άρθρου και της αξίας του κτίσματος, όπως αυτή προκύπτει από το γινόμενο της τιμής εκκίνησης επί 1,20, την επιφάνεια της μονοκατοικίας, το συντελεστή μεγέθους, το συντελεστή παλαιότητας, τους συντελεστές ειδικών συνθηκών, το συντελεστή εξομάλυνσης και το ποσοστό συνιδιοκτησίας αναλόγως του είδους εμπραγμάτου δικαιώματος.

4.3.1 Ως επιφάνεια ορίζεται το άθροισμα των κυρίων χώρων και ποσοστού είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της επιφάνειας των βοηθητικών χώρων.

4.3.2 Ανάλογα με την επιφάνεια της περίπτωσης 4.3.1 εφαρμόζεται συντελεστής μεγέθους ως εξής: 1,00 για επιφάνεια μέχρι 200 τ.μ., 1,10 για επιφάνεια πάνω από 200 τ.μ. και μέχρι 300 τ.μ., 1,20 για επιφάνεια πάνω από 300 τ.μ. και μέχρι 400 τ.μ., 1,30 για επιφάνεια πάνω από 400 τ.μ. και μέχρι 500 τ.μ., 1,40 για επιφάνεια πάνω από 500 τ.μ. και μέχρι 600 τ.μ. και 1,50 για επιφάνεια πάνω από 600 τ.μ..

4.3.3 Ανάλογα με τα χρόνια παλαιότητας εφαρμόζεται συντελεστής παλαιότητας ως εξής: 0,90 για έτη από 1 έως 5, 0,80 για έτη από 6 έως 10, 0,70 για έτη από 11 έως 20, 0,60 για έτη από 21 έως 30, 0,50 για έτη 31 έως 40, 0,40 για έτη 41 έως 50, 0,30 για έτη από 51 και άνω.

4.3.4 Εφαρμόζονται οι ακόλουθοι συντελεστές ειδικών συνθηκών: 0,70 για απαλλοτριωτέο ακίνητο και 0,30 για ημιτελές κτίσμα.

4.3.5 Ανάλογα με τα χρόνια παλαιότητας εφαρμόζεται συντελεστής εξομάλυνσης ως εξής: 0,70 για έτη από 21 έως 50, 0,60 για έτη 51 και άνω.

4.4 Η φορολογητέα αξία επαγγελματικής στέγης είναι ίση με το άθροισμα της αξίας του οικοπέδου, όπως ορίζεται στην παράγραφο 4.1 του παρόντος άρθρου και της αξίας του κτίσματος, όπως αυτή προκύπτει από το γινόμενο της τιμής εκκίνησης επί 1,40, την επιφάνεια της επαγγελματικής στέγης, το συντελεστή μεγέθους, το συντελεστή παλαιότητας, τους συντελεστές ειδικών συνθηκών, το συντελεστή

εξομάλυνσης και το ποσοστό συνιδιοκτησίας αναλόγως του είδους εμπραγμάτου δικαιώματος.

4.4.1 Ως επιφάνεια ορίζεται το άθροισμα των κυρίων χώρων και ποσοστού είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της επιφάνειας των βοηθητικών χώρων.

4.4.2 Ανάλογα με την επιφάνεια της περίπτωσης 4.4.1 εφαρμόζεται συντελεστής μεγέθους ως εξής: 1,00 για επιφάνεια μέχρι 100 τ.μ., 0,90 για επιφάνεια πάνω από 100 και μέχρι 200 τ.μ., 0,85 για επιφάνεια πάνω από 200 τ.μ. και μέχρι 300 τ.μ., 0,80 για επιφάνεια πάνω από 300 τ.μ..

4.4.3 Ανάλογα με τα χρόνια παλαιότητας εφαρμόζεται συντελεστής παλαιότητας ως εξής: 0,90 για έτη από 1 έως 5, 0,80 για έτη από 6 έως 10, 0,70 για έτη από 11 έως 20, 0,60 για έτη από 21 έως 30, 0,50 για έτη 31 και άνω.

4.4.4 Εφαρμόζονται οι ακόλουθοι συντελεστές ειδικών συνθηκών: 0,70 για απαλλοτριωτέο ακίνητο και 0,30 για ημιτελές κτίσμα.

4.4.5 Ανάλογα με τα χρόνια παλαιότητας εφαρμόζεται συντελεστής εξομάλυνσης ως εξής: 0,70 για έτη από 21 έως 50, 0,60 για έτη 51 και άνω.

4.5 Η φορολογητέα αξία γεωργικού κτηρίου ή της αποθήκης είναι ίση με το άθροισμα της αξίας οικοπέδου, όπως ορίζεται στην παράγραφο 4.1 του παρόντος άρθρου και της αξίας κτίσματος, όπως αυτή προκύπτει από το γινόμενο της τιμής εκκίνησης επί 1,30, την επιφάνεια του γεωργικού κτηρίου ή της αποθήκης, το συντελεστή μεγέθους, το συντελεστή παλαιότητας, τους συντελεστές ειδικών συνθηκών, το συντελεστή εξομάλυνσης και το ποσοστό συνιδιοκτησίας αναλόγως του είδους εμπραγμάτου δικαιώματος.

4.5.1 Ως επιφάνεια γεωργικού κτηρίου - αποθήκης λαμβάνεται η συνολική επιφάνεια όλων των κτισμάτων κυρίων και βοηθητικών χώρων ή παρακολουθημάτων.

4.5.2 Ανάλογα με την επιφάνεια της περίπτωσης 4.5.1 εφαρμόζεται συντελεστής μεγέθους ως εξής: 0,70 για επιφάνεια έως και 60 τ.μ., 1,00 για επιφάνεια μεγαλύτερη από 60 και έως και 500 τ.μ., 0,95 για επιφάνεια μεγαλύτερη από 500 τ.μ. και έως και 1.000 τ.μ., 0,90 για επιφάνεια μεγαλύτερη από 1.000 τ.μ. και έως και 1.500 τ.μ., 0,85 για επιφάνεια μεγαλύτερη από 1.500 τ.μ. και έως και 2.000 τ.μ. και 0,80 για επιφάνεια μεγαλύτερη από 2.000 τ.μ..

4.5.3 Ανάλογα με τα χρόνια παλαιότητας εφαρμόζεται συντελεστής παλαιότητας ως εξής: 0,90 για έτη από 1 έως 5, 0,80 για έτη από 6 έως 10, 0,70 για έτη από 11 έως 20, 0,60 για έτη από 21 έως 30, 0,50 για έτη 31 και άνω.

4.5.4 Εφαρμόζονται οι ακόλουθοι συντελεστές ειδικών συνθηκών: 0,70 για απαλλοτριωτέο ακίνητο και 0,50 για ημιτελές κτίσμα.

4.5.5 Ανάλογα με τα χρόνια παλαιότητας εφαρμόζεται συντελεστής εξομάλυνσης ως εξής: 0,70 για έτη από 21 έως 50, 0,60 για έτη 51 και άνω.

4.6 Η φορολογητέα αξία θέσης στάθμευσης είναι ίση με το άθροισμα του οικοπέδου, όπως ορίζεται στην παράγραφο 4.1 του παρόντος άρθρου και της αξίας κτίσματος, όπως αυτή προκύπτει από το γινόμενο της τιμής εκκίνησης μονοκατοικίας επί 1,20, την επιφάνεια της θέσης στάθμευσης, το συντελεστή παλαιότητας, τους συντελεστές ειδικών συνθηκών και το ποσοστό συνιδιοκτησίας αναλόγως του είδους εμπραγμάτου δικαιώματος.

4.6.1 Ως επιφάνεια της θέσης στάθμευσης λαμβάνεται ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της επιφάνειάς της.

4.6.2 Ανάλογα με τα χρόνια παλαιότητας εφαρμόζεται συντελεστής παλαιότητας ως εξής: 0,90 για έτη από 1 έως 5, 0,80 για έτη από 6 έως 10, 0,70 για έτη από 11 έως 20, 0,60 για έτη από 21 έως 30, 0,50 για έτη 31 έως 40, 0,40 για έτη 41 έως 50, 0,30 για έτη από 51 και άνω.

4.6.3 Εφαρμόζονται οι ακόλουθοι συντελεστές ειδικών συνθηκών: 0,70 για

απαλλοτριωτέο ακίνητο και 0,30 για ημιτελές κτίσμα.

4.7 Για τα ακίνητα που εμπίπτουν στις διατάξεις της παραγράφου 4 του παρόντος άρθρου ισχύουν τα εξής:

4.7.1 Σε περιπτώσεις τμημάτων γης για τα οποία δεν έχει εφαρμοστεί το σύστημα Α.Π.Α.Α. και δεν συμπεριλαμβάνονται στην απόφαση του Υπουργού Οικονομικών που προβλέπεται στο δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1, ως τιμή ανά τετραγωνικό μέτρο εφαρμόζεται η τιμή οικοπέδου που προκύπτει από τη χαμηλότερη τιμή ζώνης και το μικρότερο Συντελεστή Αξιοποίησης Οικοπέδου και συντελεστή Οικοπέδου και ζώνης του οικείου δήμου ή κοινότητας.

4.7.2 Για τα ακίνητα των οποίων η αξία του γηπέδου τους προκύπτει σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 3 του α.ν. 1521/1950 και υπάρχουν διαφορετικές τιμές εκκίνησης του κτίσματος λαμβάνεται η ευνοϊκότερη για τον φορολογούμενο τιμή εκκίνησης.

5. Για τα ειδικά κτίσματα η φορολογητέα αξία προκύπτει από το άθροισμα της αξίας του οικοπέδου, η οποία, αν το οικοπέδο βρίσκεται εντός συστήματος Α.Π.Α.Α. προσδιορίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3.3 του παρόντος άρθρου και εάν βρίσκεται εκτός συστήματος Α.Π.Α.Α. προσδιορίζεται από την παράγραφο 4.1 του παρόντος, και της αξίας κτίσματος σύμφωνα με τα κατωτέρω:

5.1 Η αξία του κτίσματος των σταθμών αυτοκινήτων -βιομηχανικών βιοτεχνικών κτηρίων προκύπτει από το γινόμενο της τιμής εκκίνησης επί 1,40, την επιφάνεια, το συντελεστή μεγέθους, το συντελεστή παλαιότητας, τους συντελεστές ειδικών συνθηκών και το ποσοστό συνιδιοκτησίας αναλόγως του είδους εμπραγμάτου δικαιώματος.

5.1.1 Ως επιφάνεια σταθμού αυτοκινήτου - βιομηχανικού - βιοτεχνικού κτηρίου λαμβάνεται η συνολική επιφάνεια όλων των κτισμάτων κυρίων και βοηθητικών χώρων ή παρακολουθημάτων.

5.1.2 Ανάλογα με την επιφάνεια της περίπτωσης 5.1.1 εφαρμόζεται συντελεστής μεγέθους ως εξής: 1,00 για επιφάνεια έως και 500 τ.μ., 0,95 για επιφάνεια μεγαλύτερη από 500 τ.μ. και έως και 1.000 τ.μ., 0,90 για επιφάνεια μεγαλύτερη από 1.000 τ.μ. και έως και 1.500 τ.μ., 0,85 για επιφάνεια μεγαλύτερη από 1.500 τ.μ. και έως και 2.000 τ.μ. και 0,80 για επιφάνεια πάνω από 2.000 τ.μ..

5.1.3 Ανάλογα με τα χρόνια παλαιότητας εφαρμόζεται συντελεστής παλαιότητας ως εξής: 0,90 για έτη από 1 έως 5, 0,80 για έτη από 6 έως 10, 0,70 για έτη από 11 έως 20, 0,60 για έτη από 21 έως 30, 0,50 για έτη 31 και άνω.

5.1.4 Εφαρμόζονται οι ακόλουθοι συντελεστές ειδικών συνθηκών: 0,70 για απαλλοτριωτέο ακίνητο και 0,50 για ημιτελές κτίσμα.

5.2 Η αξία του κτίσματος ξενοδοχείου, τουριστικής εγκατάστασης, νοσηλευτηρίου ή ευαγούς ιδρύματος προκύπτει από το γινόμενο της τιμής εκκίνησης επί 1,40, την επιφάνεια του κτίσματος, το συντελεστή παλαιότητας, τους συντελεστές ειδικών συνθηκών και το ποσοστό συνιδιοκτησίας αναλόγως του είδους εμπραγμάτου δικαιώματος.

5.2.1 Ως επιφάνεια ξενοδοχείου, τουριστικής εγκατάστασης, νοσηλευτηρίου ή ευαγούς ιδρύματος λαμβάνεται το άθροισμα των κυρίων χώρων και ποσοστού είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της επιφάνειας των βοηθητικών χώρων.

5.2.2 Ανάλογα με τα χρόνια παλαιότητας εφαρμόζεται συντελεστής παλαιότητας ως εξής: 0,90 για έτη από 1 έως 5, 0,80 για έτη από 6 έως 10, 0,70 για έτη από 11 έως 20, 0,60 για έτη από 21 έως 30, 0,50 για έτη από 31 έως 40 και 0,40 για έτη 41 και άνω.

5.2.3 Εφαρμόζονται οι ακόλουθοι συντελεστές ειδικών συνθηκών: 0,70 για απαλλοτριωτέο ακίνητο και 0,30 για ημιτελές κτίσμα.

5.3 Η αξία του κτίσματος εκπαιδευτηρίου προκύπτει από το γινόμενο της τιμής

εκκίνησης επί 1,40, την επιφάνεια του κτίσματος, το συντελεστή παλαιότητας, τους συντελεστές ειδικών συνθηκών και το ποσοστό συνιδιοκτησίας αναλόγως του είδους εμπραγμάτου δικαιώματος.

5.3.1 Ως επιφάνεια εκπαιδευτηρίου λαμβάνεται το άθροισμα των κυρίων χώρων και ποσοστού τριάντα εννέα τοις εκατό (39%) της επιφάνειας των βοηθητικών χώρων.

5.3.2 Ανάλογα με τα χρόνια παλαιότητας εφαρμόζεται συντελεστής παλαιότητας ως εξής: 0,90 για έτη από 1 έως 5, 0,80 για έτη από 6 έως 10, 0,70 για έτη από 11 έως 20, 0,60 για έτη από 21 έως 30, 0,50 για έτη από 31 έως 40 και 0,40 για έτη 41 και άνω.

5.3.3 Εφαρμόζονται οι ακόλουθοι συντελεστές ειδικών συνθηκών: 0,70 για απαλλοτριωτέο ακίνητο και 0,30 για ημιτελές κτίσμα.

5.4 Η αξία του κτίσματος αθλητικών εγκαταστάσεων προκύπτει από το γινόμενο της τιμής εκκίνησης εκπαιδευτηρίων επί 0,80, 1,40, την επιφάνεια του κτίσματος, το συντελεστή μεγέθους, το συντελεστή παλαιότητας, τους συντελεστές ειδικών συνθηκών και το ποσοστό συνιδιοκτησίας αναλόγως του είδους εμπραγμάτου δικαιώματος.

5.4.1 Ως επιφάνεια αθλητικής εγκατάστασης λαμβάνεται το άθροισμα των κυρίων χώρων και ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) της επιφάνειας των βοηθητικών χώρων.

5.4.2 Ανάλογα με την επιφάνεια της περίπτωσης 5.4.1 εφαρμόζεται συντελεστής μεγέθους ως εξής: 1,00 για επιφάνεια έως και 500 τ.μ., 0,95 για επιφάνεια μεγαλύτερη από 500 τ.μ. και έως και 1.000 τ.μ., 0,90 για επιφάνεια μεγαλύτερη από 1.000 τ.μ. και έως και 1.500 τ.μ., 0,85 για επιφάνεια μεγαλύτερη από 1.500 τ.μ. και έως και 2.000 τ.μ. και 0,80 για επιφάνεια πάνω από 2.000 τ.μ..

5.4.3 Ανάλογα με τα χρόνια παλαιότητας εφαρμόζεται συντελεστής παλαιότητας ως εξής: 0,90 για έτη από 1 έως 5, 0,80 για έτη από 6 έως 10, 0,70 για έτη από 11 έως 20, 0,60 για έτη από 21 έως 30, 0,50 για έτη από 31 έως 40 και 0,40 για έτη 41 και άνω.

5.4.4 Εφαρμόζονται οι ακόλουθοι συντελεστές ειδικών συνθηκών: 0,70 για απαλλοτριωτέο ακίνητο και 0,30 για ημιτελές κτίσμα.

5.5 Η αξία του κτίσματος που δεν υπάγεται σε καμία από τις ανωτέρω κατηγορίες είναι ίση με το γινόμενο της τιμής εκκίνησης επί 1,40, την επιφάνεια του κτίσματος, το συντελεστή μεγέθους, το συντελεστή παλαιότητας, τους συντελεστές ειδικών συνθηκών και το ποσοστό συνιδιοκτησίας αναλόγως του είδους εμπραγμάτου δικαιώματος.

5.5.1 Ως επιφάνεια του κτίσματος λαμβάνεται το άθροισμα των κυρίων χώρων και ποσοστού σαράντα τοις εκατό (40%) της επιφάνειας των βοηθητικών χώρων.

5.5.2 Ανάλογα με την επιφάνεια της περίπτωσης 5.5.1 εφαρμόζεται συντελεστής μεγέθους ως εξής: 1,00 για επιφάνεια έως και 500 τ.μ., 0,95 για επιφάνεια μεγαλύτερη από 500 τ.μ. και έως και 1.000 τ.μ., 0,90 για επιφάνεια μεγαλύτερη από 1.000 τ.μ. και έως και 1.500 τ.μ., 0,85 για επιφάνεια μεγαλύτερη από 1.500 τ.μ. και έως και 2.000 τ.μ. και 0,80 για επιφάνεια μεγαλύτερη από 2.000 τ.μ..

5.5.3 Ανάλογα με τα χρόνια παλαιότητας εφαρμόζεται συντελεστής παλαιότητας ως εξής: 0,90 για έτη από 1 έως 5, 0,80 για έτη από 6 έως 10, 0,70 για έτη από 11 έως 20, 0,60 για έτη από 21 έως 30, 0,50 για έτη από 31 και άνω.

5.5.4 Εφαρμόζονται οι ακόλουθοι συντελεστές ειδικών συνθηκών: 0,70 για απαλλοτριωτέο ακίνητο και 0,30 για ημιτελές κτίσμα.

6. Για τις κατηγορίες ακινήτων που αναφέρονται στις παραγράφους 3, 4 και 5 του παρόντος άρθρου δεν εφαρμόζεται συντελεστής παλαιότητας σε ημιτελή κτίσματα.

7. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται κάθε άλλη σχετική λεπτομέρεια και ειδικότερο θέμα που είναι αναγκαίο για την εφαρμογή του παρόντος.

Άρθρο 33 Δήλωση νομικών προσώπων-Προθεσμία υποβολής

1. Όλα τα νομικά πρόσωπα που διαθέτουν ακίνητη περιουσία σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 27 του παρόντος την πρώτη Ιανουαρίου κάθε έτους, υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση φόρου ακίνητης περιουσίας ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του Α.Φ.Μ. τους, με αρχή το ψηφίο 1 και ολοκλήρωση μέσα σε έντεκα (11) εργάσιμες ημέρες. Ως καταληκτική ημερομηνία υποβολής δήλωσης για το ψηφίο 1 ορίζεται η 15η Μαΐου του οικείου έτους. Ειδικά για το έτος 2010 ως καταληκτική ημερομηνία υποβολής δήλωσης για το ψηφίο 1 ορίζεται η 15η Ιουνίου 2010.
2. Η δήλωση υποβάλλεται από τον νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή από πρόσωπο που έχει ειδικά προς τούτο εξουσιοδοτηθεί από αυτόν.
3. Σε περίπτωση κληρονομιάς περιουσίας που τελεί υπό εκκαθάριση, η οποία έχει καταληφθεί υπέρ νομικών προσώπων με τον όρο της εκτέλεσης κοινωφελών ή φιλανθρωπικών έργων, υπόχρεος για την υποβολή δήλωσης είναι ο εκτελεστής διαθήκης για το διάστημα που τη διαχειρίζεται και τη διοικεί.
4. Σε περίπτωση που νομικό πρόσωπο έχει τεθεί σε εκκαθάριση ή βρίσκεται κάτω από αναγκαστική διαχείριση, υπόχρεος για την υποβολή της δήλωσης είναι, κατά περίπτωση, ο εκκαθαριστής ή ο προσωρινός διαχειριστής του νομικού προσώπου.
5. Σε περίπτωση που νομικό πρόσωπο έχει κηρυχθεί σε κατάσταση πτώχευσης, υπόχρεος για την υποβολή της δήλωσης είναι ο σύνδικος της πτώχευσης.
6. Μετά την παρέλευση της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου και σε κάθε περίπτωση πριν από την καταχώριση του φύλλου ελέγχου στο οικείο βιβλίο, επιτρέπεται η επίδοση αρχικής ή συμπληρωματικής δήλωσης, για την οποία επιβάλλεται και ο οριζόμενος από τις διατάξεις του Ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α), όπως ισχύουν, πρόσθετος φόρος. Αρχική ή συμπληρωματική δήλωση για ακίνητα που έχουν περιληφθεί στο φύλλο ελέγχου, η οποία επιδίδεται μετά την καταχώρισή του στα τηρούμενα από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας βιβλία, είναι απαράδεκτη και δεν παράγει έννομο αποτέλεσμα.
7. Για το Φόρο Ακίνητης Περιουσίας συμπληρωματική θεωρείται η δήλωση με την οποία προστίθεται φορολογητέα ύλη, καθώς και δήλωση που υποβάλλεται μετά την αρχική και δεν εντάσσεται στην κατηγορία των ανακλητικών δηλώσεων. Στην κατηγορία των συμπληρωματικών δηλώσεων εντάσσονται οι κατωτέρω περιπτώσεις:
 - α) Η προσθήκη ακινήτου που δεν συμπεριλήφθηκε στην αρχική δήλωση του υπόχρεου. Συμπληρωματική θεωρείται η δήλωση ακόμη και αν το ακίνητο το οποίο προστίθεται απαλλάσσεται από το Φόρο Ακίνητης Περιουσίας.
 - β) Η τροποποίηση στοιχείων ακινήτου που έχει ήδη δηλωθεί, βάσει των οποίων επέρχεται αύξηση της αξίας του ακινήτου, ανεξάρτητα αν το ακίνητο φορολογείται ή απαλλάσσεται.
 - γ) Η αύξηση της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου που οφείλεται σε λανθασμένο συντελεστή εκκίνησης ή χρησιμοποίηση λανθασμένων συντελεστών αυξομείωσης ή πολλαπλασιαστικό λάθος στη συμπλήρωση του φύλλου υπολογισμού.
 - δ) Η λανθασμένη μεταφορά αριθμητικών αποτελεσμάτων στην πρώτη σελίδα της δήλωσης από εκείνα που προκύπτουν από το εσωτερικό του εντύπου.
 - ε) Η επιλογή διαφορετικού φορολογικού συντελεστή επιβολής του φόρου από τον προσήκοντα.

8. Η δήλωση αποτελεί δεσμευτικό τίτλο για τον φορολογούμενο. Μπορεί για λόγους συγγνωστής πλάνης, να την ανακαλέσει εν όλω ή εν μέρει φέροντας το βάρος της απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που τη συνιστούν. Η ανάκληση γίνεται με την υποβολή δήλωσης μέσα στο οικείο έτος. Στην περίπτωση απόρριψης της ανάκλησης, επιδίδεται, από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, με απόδειξη, γνωστοποίησή της στον φορολογούμενο, ο οποίος μπορεί να την προσβάλλει προσφεύγοντας, μέσα στην προθεσμία που ορίζεται στο άρθρο 66 του Ν.2717/1999 (ΦΕΚ 97 Α'), ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου. Αν η ανακλητική δήλωση υποβληθεί σε χρόνο μεταγενέστερο του οικείου έτους, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας υποχρεούται να γνωστοποιήσει στον φορολογούμενο, επί αποδείξει, ότι η ανάκληση δεν γίνεται δεκτή λόγω παρόδου του οικείου έτους και ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει μέσα στην προθεσμία που ορίζεται στο άρθρο 66 του Ν.2717/1999 κατά της γνωστοποίησής της ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου, το οποίο αποφαιίνεται στην ουσία. Η συζήτηση της προσφυγής προσδιορίζεται κατά προτίμηση μέσα σε τρεις (3) μήνες το αργότερο από την κατάθεση της προσφυγής. Ανάκληση δήλωσης με σκοπό την ανατροπή οριστικής και αμετάκλητης φορολογικής εγγραφής είναι ανεπίτρεπτη.

9. Όταν ο φορολογούμενος έχει αμφιβολίες αναφορικά με την υποχρέωση υποβολής δήλωσης για ορισμένα στοιχεία φορολογητέας ύλης, έχει το δικαίωμα να υποβάλει δήλωση στην οποία γίνεται ρητή γι' αυτό επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική και αόριστη επιφύλαξη θεωρείται ανύπαρκτη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας υποχρεούται να απαντήσει στην επιφύλαξη μέσα σε τρεις (3) μήνες από την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης ως εξής:

α) είτε να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για το οποίο έγινε η επιφύλαξη,

β) είτε να απορρίψει την επιφύλαξη και να γνωστοποιήσει αυτό στον φορολογούμενο με ιδιαίτερη ανακοίνωση, την οποία θα του επιδώσει με απόδειξη ή με το κοινοποιούμενο για την ανακρίβεια της δήλωσης φύλλο ελέγχου ή με το φύλλο ελέγχου που εκδόθηκε μετά από τη διενέργεια ελέγχου. Στην περίπτωση αυτή, αν δεν επέλθει διοικητική επίλυση της διαφοράς, ο φορολογούμενος δικαιούται να ζητήσει από το διοικητικό πρωτοδικείο, είτε με την προσφυγή που ασκεί για τυχόν διαφορές που προέκυψαν από τον έλεγχο είτε με αυτοτελή αίτηση που υποβάλλεται μέσα στην προθεσμία για την υποβολή της προσφυγής, τη διαγραφή του ποσού της φορολογητέας ύλης για την οποία έγινε η επιφύλαξη. Η συζήτηση για την προσφυγή ή την αίτηση αυτή ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου προσδιορίζεται, κατά προτίμηση, μέσα σε τρεις (3) μήνες το αργότερο από την κατάθεση της προσφυγής ή της αίτησης.

Κατά τον ίδιο τρόπο μπορεί να γίνει επιφύλαξη αναφορικά με το χαρακτηρισμό της φορολογητέας ύλης, την υπαγωγή της σε μειωμένο φορολογικό συντελεστή κ.λπ.. Η επιφύλαξη δεν συνεπάγεται αναστολή της βεβαίωσης και είσπραξης του αμφισβητούμενου φόρου. Όταν η επιφύλαξη γίνει δεκτή από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή το διοικητικό δικαστήριο, ενεργείται νέα εκκαθάριση του φόρου της δήλωσης και το επιπλέον ποσό αυτού που βεβαιώθηκε ή καταβλήθηκε εκπίπτει ή συμψηφίζεται με το φόρο που προκύπτει με βάση τα οριστικά στοιχεία, όταν αυτός είναι μεγαλύτερος από το φόρο που προέκυψε με βάση τα στοιχεία της δήλωσης. Σε κάθε άλλη περίπτωση ο επιπλέον φόρος επιστρέφεται.

10. Η δήλωση συντάσσεται σε έντυπο που χορηγείται από το Δημόσιο.

11. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν έχουν εφαρμογή για το Ελληνικό Δημόσιο και τις αποκεντρωμένες δημόσιες υπηρεσίες που λειτουργούν ως ειδικά ταμεία.

12. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης, τα δικαιολογητικά ή άλλα στοιχεία που υποβάλλονται μαζί με αυτή και μπορεί να παρατείνεται η προθεσμία υποβολής της δήλωσης.

Άρθρο 34 **Δήλωση φυσικών προσώπων**

1. Για την επιβολή του φόρου ακίνητης περιουσίας φυσικών προσώπων, για το πρώτο έτος εφαρμογής, ως δήλωση φυσικού προσώπου ορίζονται οι δηλώσεις στοιχείων ακινήτων ετών 2005 έως 2010, οι οποίες περιλαμβάνουν το σύνολο της ακίνητης περιουσίας του την πρώτη Ιανουαρίου 2010. Η εικόνα που προκύπτει από τη σύνθεση των δηλώσεων αυτών αποτελεί τη «Δήλωση Φόρου Ακίνητης Περιουσίας» έτους 2010.

2. Για κάθε επόμενο έτος ως δήλωση φυσικού προσώπου ορίζεται η δήλωση Φόρου Ακίνητης Περιουσίας του προηγούμενου έτους, με τις μεταβολές της περιουσιακής ή οικογενειακής κατάστασης που επήλθαν, για τις οποίες υποβάλλεται δήλωση στοιχείων ακινήτων το αντίστοιχο έτος.

3. Η δήλωση των φυσικών προσώπων συντίθεται μηχανογραφικά από το Υπουργείο Οικονομικών από τις δηλώσεις στοιχείων ακινήτων των υπόχρεων.

4. Ο υπόχρεος λαμβάνει γνώση της περιουσιακής του κατάστασης και της φορολογητέας αξίας της με το εκκαθαριστικό σημείωμα του φόρου ακίνητης περιουσίας, το οποίο επέχει και θέση δήλωσης φόρου ακίνητης περιουσίας του οικείου έτους.

5. Για τη σύνθεση των δηλώσεων φόρου ακίνητης περιουσίας η αποκατάσταση ενδεχόμενων τυπικών λαθών και ελλείψεων σε στοιχεία ακινήτων των δηλώσεων στοιχείων ακινήτων πραγματοποιείται ως ακολούθως:

5.1. Στην περίπτωση κενού ή λανθασμένου είδους εμπράγματος δικαιώματος το ακίνητο θεωρείται ότι ανήκει κατά πλήρη κυριότητα στον ιδιοκτήτη, εφόσον το έτος γέννησης επικαρπωτή για το συγκεκριμένο δικαίωμα είναι κενό.

5.2. Στην περίπτωση κενού έτους κατασκευής στον υπολογισμό αξίας ακινήτου λαμβάνεται ο μικρότερος συντελεστής παλαιότητας.

5.3. Στην περίπτωση που το έτος γέννησης του επικαρπωτή έχει συμπληρωθεί με διψήφιο αριθμό τότε αυτός θεωρείται ως η ηλικία του επικαρπωτή κατά το έτος υποβολής της δήλωσης.

5.4. Στην περίπτωση συμπλήρωσης ορόφου ακινήτου ως «δώμα» στον υπολογισμό αξίας ακινήτου λαμβάνονται οι συντελεστές που αφορούν τον τέταρτο όροφο.

5.5. Στην περίπτωση κενού ποσοστού συνιδιοκτησίας στον υπολογισμό αξίας ακινήτου λαμβάνεται το μέγιστο δυνατό ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%).

5.6. Στην περίπτωση κενού αριθμού ιδιοκτήτη για τον υπολογισμό του Φόρου Ακίνητης Περιουσίας, το ακίνητο θεωρείται ότι ανήκει στον υπόχρεο.

5.7. Ο υπόχρεος οφείλει μέχρι την τελευταία, για τις δημόσιες υπηρεσίες, εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της έκδοσης του εκκαθαριστικού σημειώματος, να συμπληρώσει ορθώς τα στοιχεία των ακινήτων αυτών που έχουν προκύψει βάσει των ανωτέρω περιπτώσεων 5.1 έως και 5.6.

6. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης και του εκκαθαριστικού φόρου ακίνητης περιουσίας, η διαδικασία χορήγησης των απαλλαγών, η διαδικασία σύνθεσης και διόρθωσης της δήλωσης, καθώς και κάθε άλλη σχετική λεπτομέρεια που είναι αναγκαία για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.

Άρθρο 35 Υπολογισμός του φόρου νομικών προσώπων

1. Η αξία των ακινήτων των νομικών προσώπων φορολογείται με συντελεστή έξι τοις χιλίοις (6%).
2. Η αξία των ακινήτων των ημεδαπών και των αλλοδαπών, με τον όρο της αμοιβαιότητας, νομικών προσώπων ιδιωτικού ή δημοσίου δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, που επιδιώκουν αποδεδειγμένα σκοπούς κοινωφελείς, θρησκευτικούς, φιλανθρωπικούς και εκπαιδευτικούς, καθώς και τα υποκείμενα σε φόρο ακίνητα των νομικών προσώπων των περιπτώσεων ιβ', ιγ' και ιδ' του άρθρου 29, φορολογούνται με συντελεστή τρία τοις χιλίοις (3%).
3. Με συντελεστή ένα τοις χιλίοις (1%) φορολογούνται:
 - α) Η αξία των κτισμάτων των ακινήτων τα οποία ιδιοχρησιμοποιούνται για την παραγωγή ή την άσκηση εμπορικής δραστηριότητας από επιχειρήσεις, ανεξαρτήτως αντικειμένου εργασιών.
 - β) Η αξία των κτισμάτων των ακινήτων τα οποία ιδιοχρησιμοποιούνται από τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.
 - γ) Η αξία των υποκείμενων σε φόρο ακινήτων των περιπτώσεων η' και ια' του άρθρου 29 του παρόντος νόμου, με εξαίρεση τα ακίνητα των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου που φορολογούνται με συντελεστή τρία τοις χιλίοις (3%).
 - δ) Η αξία των ακινήτων που περιλαμβάνονται στο ενεργητικό των εταιρειών επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία και των Αμοιβαίων Κεφαλαίων Ακίνητης Περιουσίας, όπως ορίζονται στο ν. 2778/1999 (ΦΕΚ 295 Α'), όπως ισχύει.
4. Ο φόρος που αναλογεί στη συνολική αξία των κτισμάτων που υπόκεινται σε φορολογία δεν μπορεί να είναι μικρότερος από ένα (1) ευρώ ανά τετραγωνικό μέτρο, με εξαίρεση τα ημιτελή κτίσματα και τα γεωργικά και κτηνοτροφικά κτήρια.
5. Για τα έτη 2010, 2011 και 2012 η αξία των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων οποιασδήποτε μορφής υπάγεται σε φόρο με συντελεστή 0,33%. Για την περίπτωση αυτή δεν έχει εφαρμογή το ελάχιστο όριο του ενός (1) ευρώ ανά τετραγωνικό μέτρο των κτισμάτων.

Άρθρο 36 Υπολογισμός του φόρου φυσικών προσώπων

1. Η ακίνητη περιουσία κάθε φυσικού προσώπου φορολογείται χωριστά.
2. Επί της συνολικής αξίας της ακίνητης περιουσίας κάθε φυσικού προσώπου επιβάλλεται φόρος σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Κλιμάκιο (€)	Φορολογικός συντελεστής κατά κλιμάκιο %	Ποσό φόρου κατά κλιμάκιο (€)	Σύνολο Φορολογητέας Αξίας (€)	Σύνολο Φόρου (€)
400.000,00	0	0,00	400.000,00	0,00
100.000,00	0,1 %	100,0	500.000,00	100,00
100.000,00	0,3 %	300,0	600.000,00	400,00
100.000,00	0,6 %	600,0	700.000,00	1.000,00

100.000,00	0,9 %	900,0	800.000,00	1.900,00
υπερβάλλον	1,0%			

3. Ειδικά για τα έτη 2010, 2011 και 2012 σε φορολογητέα αξία περιουσίας μεγαλύτερη των πέντε εκατομμυρίων (5.000.000,00) ευρώ, ο συντελεστής φορολόγησης ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) για την αξία άνω των πέντε εκατομμυρίων (5.000.000,00) ευρώ.

Άρθρο 37

Καταβολή του φόρου νομικών προσώπων

1. Για τα νομικά πρόσωπα ο φόρος που αναλογεί καταβάλλεται σε τρεις (3) ίσες διμηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης, οι δε υπόλοιπες την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα των διμήνων που ακολουθούν.
2. Δήλωση που υποβάλλεται χωρίς την ταυτόχρονη καταβολή της πρώτης δόσης, θεωρείται απαράδεκτη και δεν παράγει έννομα αποτελέσματα.

Άρθρο 38

Καταβολή του φόρου φυσικών προσώπων

1. Για τα φυσικά πρόσωπα ο φόρος που αναλογεί καταβάλλεται σε τρεις (3) ίσες δόσεις από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου μήνα από τη βεβαίωση του φόρου και η καθεμία από τις επόμενες την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του τρίτου και πέμπτου μήνα, αντιστοίχως, από τη βεβαίωση του φόρου.
2. Αν ο φόρος βεβαιώνεται τους μήνες Αύγουστο και Σεπτέμβριο του οικείου έτους, καταβάλλεται σε δύο (2) ίσες δόσεις από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου μήνα από τη βεβαίωση του φόρου και η δεύτερη μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του τρίτου μήνα από τη βεβαίωση του φόρου.
3. Αν ο φόρος βεβαιώνεται το μήνα Οκτώβριο του οικείου έτους και μετά, καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου μήνα από τη βεβαίωση του φόρου.
4. Ειδικά για τα έτη 2010 και 2011, ο φόρος ακίνητης περιουσίας που αναλογεί στα φυσικά πρόσωπα, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής του, καταβάλλεται σε τρεις (3) ίσες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου μήνα από τη βεβαίωση του φόρου και η καθεμία από τις επόμενες, την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του δεύτερου και του τρίτου μήνα, αντιστοίχως, από τη βεβαίωση του φόρου.
5. Αν το συνολικό ποσό της οφειλής είναι μέχρι διακόσια πενήντα (250) ευρώ αθροιστικά λαμβανόμενο, για όλους τους υπόχρεους αυτό θα καταβληθεί μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου μήνα από τη βεβαίωση του φόρου.

Άρθρο 39
Πρόσθετοι φόροι νομικών προσώπων

Για την επιβολή των πρόσθετων φόρων και προστίμων των νομικών προσώπων εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των παραγράφων 1, 4, 5, 6, 7 και 8 του άρθρου 1, καθώς και των άρθρων 2, 4, 9, 14,15, 22, 23 και 24 του Ν. 2523/1997, όπως ισχύουν.

Άρθρο 40
Πρόσθετοι φόροι φυσικών προσώπων

1. Για την επιβολή των πρόσθετων φόρων και προστίμων των φυσικών προσώπων εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των παραγράφων 1, 4, 5, 6, 7 και 8 του άρθρου 1, καθώς και των άρθρων 2, 4, 9, 14,15, 22, 23 και 24 του Ν. 2523/1997, όπως ισχύουν.
2. Δεν επιβάλλεται το αυτοτελές πρόστιμο όταν δεν προκύπτει διαφορά φόρου για καταβολή, εφόσον έχει ήδη επιβληθεί αυτοτελές πρόστιμο για τη δήλωση στοιχείων ακινήτων.
3. Ως αφετηρία για την επιβολή των πρόσθετων φόρων και προστίμων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου ορίζεται η επομένη της καταληκτικής ημερομηνίας υποβολής δήλωσης στοιχείων ακινήτων του οικείου έτους.

Άρθρο 41
Αρμόδιος προϊστάμενος Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας νομικών προσώπων

1. Για την παραλαβή, τον έλεγχο των δηλώσεων των νομικών προσώπων, την εξακρίβωση αυτών που δεν έχουν επιδώσει δηλώσεις και γενικά για την επιβολή του φόρου αρμόδιος είναι ο προϊστάμενος Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας, που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος.
2. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να τροποποιείται η αρμοδιότητα που ορίζεται στην ανωτέρω παράγραφο.

Άρθρο 42
Αρμόδιος προϊστάμενος Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας φυσικών προσώπων

1. Για τη σύνθεση, τον έλεγχο των δηλώσεων των φυσικών προσώπων και την επιβολή του φόρου αρμόδιος είναι ο προϊστάμενος Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας, που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος κατά την ημερομηνία εκκαθάρισης της δήλωσης.
2. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί κάθε φορά να τροποποιείται η αρμοδιότητα που ορίζεται στην ανωτέρω παράγραφο.

Άρθρο 43

Μεταγραφή δηλώσεων

1. Οι δηλώσεις καταχωρούνται από τον προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας σε βιβλία μεταγραφής δηλώσεων.
2. Η καταχώριση των δηλώσεων που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο ενεργείται στα βιβλία μεταγραφής δηλώσεων, με βάση τη χρονολογική σειρά υποβολής ή σύνθεσής τους.

Άρθρο 44

Βεβαίωση του φόρου

1. Ο προϊστάμενος της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας βεβαιώνει το φόρο, αρχικό ή πρόσθετο, κατά περίπτωση, που προκύπτει:
 - α) βάσει των δηλώσεων που υποβάλλονται ή συντίθενται μηχανογραφικά,
 - β) βάσει των φύλλων ελέγχου, εφόσον αυτά έχουν οριστικοποιηθεί με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής,
 - γ) βάσει οριστικών αποφάσεων διοικητικών δικαστηρίων ή πρακτικών δικαστικού συμβιβασμού.
 2. Για τη βεβαίωση του φόρου ακίνητης περιουσίας ο προϊστάμενος Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας συντάσσει χρηματικό κατάλογο μέσα σε προθεσμία δύο (2) μηνών από τη λήξη του μήνα που αποκτήθηκε ο τίτλος βεβαίωσης και οπωσδήποτε όχι αργότερα από τρία (3) έτη από το τέλος του έτους στο οποίο αποκτήθηκε ο τίτλος βεβαίωσης.

Η παράλειψη βεβαίωσης του φόρου σε προθεσμία δύο (2) μηνών αποτελεί πειθαρχικό αδίκημα, που τιμωρείται σύμφωνα με τις διατάξεις του Υπαλληλικού Κώδικα.
 3. Δεν βεβαιώνεται το ποσό που τελικώς οφείλεται με βάση οποιονδήποτε νόμιμο τίτλο, εφόσον τούτο δεν υπερβαίνει τα είκοσι επτά (27) ευρώ ανά σύνολο δήλωσης.
 4. Αν με αίτηση του ενός συζύγου ζητηθεί ο διαχωρισμός της οφειλής που προκύπτει από την κοινή δήλωση Φόρου Ακίνητης Περιουσίας των συζύγων, ο αρμόδιος προϊστάμενος της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας υποχρεούται να ανακοινώσει εγγράφως στον αιτούντα το ποσό αυτής της οφειλής. Το έγγραφο αυτό αποτελεί νόμιμο τίτλο, η ισχύς του οποίου ανάγεται στο χρόνο που έγινε η βεβαίωση του ολικού ποσού αυτής της οφειλής.
 5. Αν δεν έχει επιτευχθεί διοικητική επίλυση της διαφοράς και ασκήθηκε από τον φορολογούμενο εμπρόθεσμη προσφυγή, βεβαιώνεται αμέσως από τον προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) του αμφισβητούμενου κύριου και πρόσθετου φόρου.

Το ποσό αυτό βεβαιώνεται πριν τη διαβίβαση της προσφυγής στο διοικητικό δικαστήριο και καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου από τη βεβαίωση μήνα.
- Η αναστολή που χορηγείται κατά τις διατάξεις των άρθρων 200 έως 205 του Ν. 2717/1999, δεν αποκλείει την ολοκλήρωση της διαδικασίας βεβαίωσης και ταμειακώς του ανωτέρω ποσοστού του αμφισβητούμενου κύριου και πρόσθετου φόρου.
6. Φόρος που έχει ήδη βεβαιωθεί κατά το ποσό που δεν οφείλεται βάσει οριστικής απόφασης του διοικητικού πρωτοδικείου, εκπίπτει ή επιστρέφεται κατά περίπτωση. Τυχόν άσκηση έφεσης από το Δημόσιο κατά οριστικών αποφάσεων διοικητικών πρωτοδικείων δεν αναστέλλει, σε καμιά περίπτωση, τη διαδικασία της έκπτωσης των

ποσών που βεβαιώθηκαν ή της επιστροφής των ποσών που καταβλήθηκαν αλλά δεν οφείλονται βάσει των αποφάσεων αυτών.

7. Βάσει των αποφάσεων των διοικητικών εφετειών ή του Συμβουλίου της Επικρατείας, ο προϊστάμενος της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας προβαίνει σε νέα εκκαθάριση φόρου και ενεργεί συμπληρωματική βεβαίωση του επιπλέον φόρου που τυχόν οφείλεται ή έκπτωση του επιπλέον ποσού φόρου που βεβαιώθηκε.

Άρθρο 45

Διαδικασία βεβαίωσης του φόρου- Παραγραφή

1. Για την καταχώριση των δηλώσεων που υποβάλλονται ή συντίθενται, την έκδοση των πράξεων επιβολής του φόρου, τον έλεγχο, την επίδοση των προσκλήσεων, των πράξεων και των υπολοίπων εγγράφων, την εξώδικη λύση των διαφορών, το απόρρητο των φορολογικών στοιχείων και γενικά τη διαδικασία βεβαίωσης του Φόρου Ακίνητης Περιουσίας εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις των άρθρων 61 έως και 76, 82, 85, 107, 108, 112, 113 και 115 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του Ν. 2238/1994, εκτός από τις περιπτώσεις που από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ορίζεται διαφορετικά.

2. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης των νομικών προσώπων ή του έτους σύνθεσης της δήλωσης για τα φυσικά πρόσωπα. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της δεκαετίας.

3. Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου Φόρου Ακίνητης Περιουσίας, για όσες υποθέσεις αφορούν επίδικα ακίνητα μεταξύ του φορολογούμενου, νομικού ή φυσικού προσώπου και του Ελληνικού Δημοσίου, σχετικά με το ιδιοκτησιακό καθεστώς των ακινήτων αυτών, παρατείνονται μέχρι και έξι (6) μήνες από τη δημοσίευση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης.

Άρθρο 46

Φορολογικό Απόρρητο

1. Οι δηλώσεις Φόρου Ακίνητης Περιουσίας χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για φορολογικούς σκοπούς και δεν επιτρέπεται η χρησιμοποίησή τους για δίωξη εκείνου που υπέβαλε τη δήλωση για παράβαση των κειμένων διατάξεων.

2. Οι δηλώσεις Φόρου Ακίνητης Περιουσίας είναι απόρρητες και δεν επιτρέπεται η γνωστοποίησή τους σε οποιονδήποτε άλλον, εκτός από τον φορολογούμενο τον οποίο αφορούν αυτές.

3. Κατ' εξαίρεση επιτρέπεται:

α) Η χορήγηση στοιχείων στις υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών και στους ορκωτούς εκτιμητές για την άσκηση των καθηκόντων τους, καθώς και στις περιπτώσεις που ορίζονται από το άρθρο 1445 του Αστικού Κώδικα.

β) Η χορήγηση στοιχείων σε δημόσιες υπηρεσίες, νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και οργανισμούς που έχουν αρμοδιότητα διαχείρισης, παρακολούθησης ή ελέγχου

των πάσης φύσεως χρηματοδοτήσεων, ενισχύσεων ή επιδοτήσεων που καταβάλλονται σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα και φορείς και προέρχονται από εθνικούς ή κοινοτικούς πόρους, για την άσκηση αποκλειστικά των παραπάνω αρμοδιοτήτων τους.

γ) Η χορήγηση στοιχείων στα Γραφεία και τα μέλη του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, καθώς και στους δικηγόρους του Δημοσίου και των Ν.Π.Δ.Δ., για την υποστήριξη των δικαιωμάτων του Δημοσίου ή των Ν.Π.Δ.Δ. ή την απόκρουση των κατ' αυτών αξιώσεων τρίτων ενώπιον των δικαστηρίων.

δ) Η χορήγηση στοιχείων σε δικαστική αρχή, εάν έχει διαταχθεί προσηκόντως κύρια ανάκριση, προανάκριση ή τουλάχιστον προκαταρκτική εξέταση.

ε) Η χορήγηση στοιχείων των δηλώσεων στοιχείων ακινήτων του πτωχού στο σύνδικο της πτώχευσης.

στ) Η χορήγηση στοιχείων σε αναδόχους του Υπουργείου Οικονομικών ή όσους εκτελούν βάσει συμβάσεως συγκεκριμένο έργο προς όφελος του Δημοσίου.

4. Η παραβίαση του φορολογικού απορρήτου του άρθρου αυτού συνιστά πειθαρχικό αδίκημα που τιμωρείται κατά τις οικείες διατάξεις του πειθαρχικού δικαίου και ποινικό αδίκημα που τιμωρείται κατά τις διατάξεις του Ποινικού Κώδικα για παράβαση καθήκοντος.

5. Οι ευθύνες του προηγούμενου εδαφίου βαρύνουν και τα πρόσωπα, που είναι υπάλληλοι κατά την έννοια του άρθρου 13 του Ποινικού Κώδικα, τα οποία νόμιμα λαμβάνουν γνώση φορολογικών απορρήτων και χρησιμοποιούν αυτά για σκοπό διάφορο εκείνου που ο νόμος επιτρέπει ή τα ανακοινώνουν με κάθε τρόπο, άμεσο ή έμμεσο, σε τρίτους. Τα λοιπά πρόσωπα τιμωρούνται με ποινή φυλάκισης μέχρι έξι (6) μήνες μετά από έγκληση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή του αρμόδιου επιθεωρητή προς τον εισαγγελέα πλημμελειοδικών στην περιφέρεια του οποίου υπάγεται η δημόσια οικονομική υπηρεσία και με πρόστιμο που ορίζεται στο Ν. 2523/1997, το οποίο επιβάλλεται με πράξη του προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας μετά την τελεσιδικία της απόφασης του ποινικού δικαστηρίου.

Άρθρο 47

Ευθύνες και δικαιώματα των τελευταίων κυρίων ή επικαρπωτών ακινήτων και ευθύνες αληθινών κυρίων ακινήτων

1. Οι τελευταίοι κύριοι ή επικαρπωτές των ακινήτων ευθύνονται σε ολόκληρο, μαζί με τους υπόχρεους, για την πληρωμή του Φόρου Ακίνητης Περιουσίας που τα βαρύνει, εφόσον ο Φόρος Ακίνητης Περιουσίας βεβαιώθηκε σε βάρος του υπόχρεου με τίτλο, ο οποίος ισχύει και για τον τελευταίο κάτοχο. Τα πρόσωπα αυτά έχουν δικαίωμα να ασκήσουν τα δικαιώματα του υπόχρεου, μόνο ως προς την ακύρωση ή τροποποίηση των οριστικών πράξεων του προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας, ακόμη και μετά τη πάροδο της νόμιμης προθεσμίας, οπωσδήποτε όμως μέσα σε ένα (1) έτος από την έγγραφη ειδοποίησή τους για πληρωμή από τη δημόσια οικονομική υπηρεσία.

2. Ο φόρος που βαρύνει το κατεχόμενο ακίνητο υπολογίζεται με επιμερισμό του ολικού φόρου που αναλογεί στο σύνολο της ακίνητης περιουσίας προς την αξία του

ακινήτου αυτού. Ο επιμερισμός αυτός γίνεται από τον προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας.

3. Οι νόμιμοι εκπρόσωποι των υπόχρεων σε φόρο Ακίνητης Περιουσίας, ο εκτελεστής διαθήκης κληρονομιαίας περιουσίας που τελεί υπό εκκαθάριση, η οποία έχει καταληφθεί υπέρ νομικών προσώπων με τον όρο της εκτέλεσης κοινωφελών ή φιλανθρωπικών έργων, ο εκκαθαριστής ή προσωρινός διαχειριστής νομικού προσώπου που έχει τεθεί σε εκκαθάριση ή βρίσκεται κάτω από αναγκαστική διαχείριση, καθώς και ο σύνδικος της πτώχευσης ευθύνονται σε ολόκληρο, μαζί με τους υπόχρεους, για την πληρωμή των πρόσθετων φόρων που γεννήθηκαν και οφείλονται σε δικές τους πράξεις ή παραλείψεις.

4. Η αρμόδια φορολογική αρχή υποχρεούται να παραβλέπει το φερόμενο ως υποκείμενο φορολογίας ακίνητης περιουσίας νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, της οποίας η πλειοψηφία των μετοχών, μεριδίων, μερίδων ή συμμετοχών, ανήκουν άμεσα ή έμμεσα σε φυσικό πρόσωπο ή και σε συζύγους ή συγγενείς μέχρι δευτέρου βαθμού, εφόσον από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η κτήση της κυριότητας από το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, διενεργήθηκε για να καταστρατηγηθούν οι φορολογικές διατάξεις και να αποφευχθεί ή να μειωθεί η φορολόγηση της ακίνητης περιουσίας. Στις περιπτώσεις αυτές υποκείμενο φορολόγησης λογίζεται το φυσικό πρόσωπο και επιβάλλεται σε βάρος του η σχετική φορολογία. Το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα ευθύνεται αλληλεγγύως και εις ολόκληρου με το φυσικό πρόσωπο, για το φόρο που επιβάλλεται σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο.

Άρθρο 48

Υποχρεώσεις συμβολαιογράφων, υποθηκοφυλάκων και προϊσταμένων κτηματολογικών γραφείων

1. Απαγορεύεται η σύνταξη συμβολαιογραφικού εγγράφου, με το οποίο μεταβιβάζεται με αντάλλαγμα ή με χαριστική αιτία η κυριότητα ακινήτου ή μεταβιβάζονται ή δημιουργούνται εμπράγματα δικαιώματα σε αυτό, αν δεν επισυναφθεί από τον συμβολαιογράφο στο συμβόλαιο που συντάσσει, πιστοποιητικό του αρμόδιου προϊσταμένου Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας, με το οποίο θα πιστοποιείται ότι το ακίνητο έχει δηλωθεί στη δήλωση Φόρου Ακίνητης Περιουσίας και έχει καταβληθεί ο φόρος που αναλογεί στην αξία του για τα δύο προηγούμενα της μεταβίβασης έτη.

2. Οι φύλακες μεταγραφών και οι προϊστάμενοι των κτηματολογικών γραφείων υποχρεούνται να αρνηθούν τη μεταγραφή ή την καταχώριση στα κτηματολογικά βιβλία συμβολαιογραφικού εγγράφου με το οποίο μεταβιβάζεται με αντάλλαγμα ή με χαριστική αιτία η κυριότητα ενός ακινήτου ή μεταβιβάζονται ή δημιουργούνται εμπράγματα δικαιώματα σε αυτό, εάν δεν προσκομίζεται το πιστοποιητικό της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού.

3. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται η διαδικασία και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για το περιεχόμενο του πιστοποιητικού και την εφαρμογή του άρθρου αυτού.

4. Οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου αυτού εφαρμόζονται σε συμβολαιογραφικά έγγραφα που καταρτίζονται μετά την 1η Ιανουαρίου 2012.

Άρθρο 49

Κυρώσεις

1. Οι συμβολαιογράφοι, οι φύλακες μεταγραφών και οι προϊστάμενοι των κτηματολογικών γραφείων που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις που προβλέπονται από τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 48 του νόμου αυτού υπόκεινται σε πρόστιμο που ορίζεται σε τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ, για κάθε παράβαση. Τα πρόστιμα αυτά επιβάλλονται με ιδιαίτερη πράξη του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της αρμόδιας για τη φορολογία της συγκεκριμένης συμβολαιογραφικής πράξης. Κατά τη διοικητική επίλυση της διαφοράς το πρόστιμο που επιβλήθηκε μειώνεται στο ένα τρίτο (1/3) αυτού.
2. Στις περιπτώσεις εκπρόθεσμης δήλωσης ακινήτου και εφόσον ζητηθεί το πιστοποιητικό του άρθρου 48 του νόμου αυτού εντός εξαμήνου από την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης, επιβάλλεται αυτοτελές πρόστιμο ισόποσο του αναλογούντος βάσει της υποβληθείσας ή συντεθείσας δήλωσης φόρου για το ακίνητο. Τα πρόστιμα αυτά επιβάλλονται με ιδιαίτερη πράξη του αρμόδιου προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..

Άρθρο 50

Μη επιβολή φόρου και δικαιωμάτων για λογαριασμό τρίτων - Εξουσιοδοτικές διατάξεις

1. Κανένας άλλος φόρος, τέλος, δικαίωμα ή εισφορά για λογαριασμό του Δημοσίου ή τρίτου δεν βεβαιώνεται μαζί με το φόρο που επιβάλλεται με τα άρθρα 27 έως 50 του παρόντος.
2. Ο φόρος που επιβάλλεται με τα άρθρα 27 έως 50 του παρόντος δεν λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων.
3. Ο Υπουργός Οικονομικών με αποφάσεις του, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως:
 - α) προσδιορίζει, εγκρίνει και δίνει εντολές για κάθε δαπάνη που είναι αναγκαία για την εκτέλεση και εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 27 έως 50 του παρόντος, η οποία καταλογίζεται στα έξοδα βεβαίωσης των άμεσων φόρων, όπου από τις διατάξεις που ισχύουν δεν ορίζεται διαφορετικά,
 - β) καθορίζει όσα αφορούν την εκτέλεση των διατάξεων των άρθρων 27 έως 50 του παρόντος και γενικά κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή τους.

Άρθρο 51

Δήλωση στοιχείων ακινήτων

1. Στο τέλος της παραγράφου 1 του άρθρου 23 του Ν. 3427/2005 (ΦΕΚ 312 Α), όπως ισχύει, προστίθενται εδάφια ως εξής:

«Τα ακίνητα ή τα εμπράγματα δικαιώματα σε αυτά, ανεξάρτητα από τη μεταγραφή τους, για τις ανάγκες συμπλήρωσης της δήλωσης στοιχείων ακινήτων, αναγράφονται στην οικεία δήλωση από:

 - α) τον κύριο του ακινήτου, από την ημερομηνία σύνταξης του οριστικού συμβολαίου κτήσης,

β) τον κύριο του ακινήτου, από την ημερομηνία τελεσιδικίας της δικαστικής απόφασης καταδίκης σε δήλωση βουλήσεως ή της δικαστικής απόφασης με την οποία αναγνωρίζεται δικαίωμα κυριότητας ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα σε ακίνητο από οποιαδήποτε αιτία,

γ) τον υπερθεματιστή, από την ημερομηνία σύνταξης της κατακυρωτικής έκθεσης, σε περιπτώσεις πλειστηριασμού,

δ) τους κληρονόμους ακίνητης περιουσίας και συγκεκριμένα:

δα) από τους εκ διαθήκης κληρονόμους κατά το ποσοστό τους, εφόσον έχει δημοσιευθεί διαθήκη μέχρι την 31η Δεκεμβρίου του προηγούμενου της δήλωσης έτους,

δβ) από τους εξ αδιαθέτου κληρονόμους κατά το ποσοστό τους, εφόσον δεν έχει δημοσιευθεί διαθήκη μέχρι την 31η Δεκεμβρίου του προηγούμενου της δήλωσης έτους,

ε) από όσους έχουν αποκτήσει ακίνητο με οριστικό συμβόλαιο δωρεάς αιτία θανάτου, εφόσον ο θάνατος επήλθε μέχρι την 31η Δεκεμβρίου του προηγούμενου της δήλωσης έτους,

στ) τον νομέα επίδικων ακινήτων,

ζ) τον εκ προσυμφώνου αγοραστή ακινήτου στις περιπτώσεις σύνταξης

προσυμφώνου με αυτοσύμβαση, με εξαίρεση τα εργολαβικά προσύμφωνα,

η) τους δικαιούχους διαμερίσματος - κατοικίας του Οργανισμού Εργατικής Κατοικίας (Ο.Ε.Κ.), οι οποίοι έχουν παραλάβει αυτά χωρίς οριστικά παραχωρητήρια,

θ) τον υπόχρεο γονέα, για την ακίνητη περιουσία των προστατευόμενων τέκνων του, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2234/1994, όπως ισχύει. Τέκνο το οποίο έχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος υποβάλλει αυτοτελώς δήλωση στοιχείων ακινήτων,

ι) τον κηδεμόνα, για την ακίνητη περιουσία σχολάζουσας κληρονομιάς για όσο διάστημα τη διαχειρίζεται,

ια) τον εκτελεστή διαθήκης, για την κληρονομαία ακίνητη περιουσία για όσο διάστημα τη διαχειρίζεται και τη διοικεί,

ιβ) τον σύνδικο της πτώχευσης, για την πτωχευτική ακίνητη περιουσία,

ιγ) τον μεσεγγυούχο ακίνητης περιουσίας.

Από το έτος 2011 και επόμενα, για την εφαρμογή του παρόντος νόμου, υπόχρεος σε δήλωση στοιχείων ακινήτων είναι ο εργολάβος για ακίνητα τα οποία συμφωνήθηκε να μεταβιβασθούν και δεν έχουν μεταβιβαστεί από τον οικοπεδούχο στον εργολάβο ή σε τρίτα πρόσωπα που αυτός θα υποδείξει, εφόσον έχουν παρέλθει τρία (3) έτη από την έκδοση της αρχικής οικοδομικής άδειας ή έχουν εκμισθωθεί ή χρησιμοποιηθεί με οποιονδήποτε τρόπο εντός των τριών (3) αυτών ετών από τον εργολάβο.»

2. Στην παράγραφο 3 του άρθρου 23 του Ν. 3427/2005, όπως ισχύει, πριν από το τελευταίο εδάφιο προστίθενται εδάφια ως εξής:

«Από το έτος 2011 και για κάθε επόμενο, τα φυσικά πρόσωπα υποχρεούνται να υποβάλλουν τη δήλωση στοιχείων ακινήτων ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του Α.Φ.Μ. τους, με αρχή το ψηφίο 1 και ολοκλήρωση μέσα σε έντεκα (11) εργάσιμες ημέρες. Ως καταληκτική ημερομηνία υποβολής δήλωσης για το ψηφίο 1 ορίζεται η 15η Φεβρουαρίου του οικείου έτους.

Από το έτος 2011 και για κάθε επόμενο, τα νομικά πρόσωπα υποχρεούνται να υποβάλλουν τη δήλωση στοιχείων ακινήτων ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του Α.Φ.Μ. τους, με αρχή το ψηφίο 1 και ολοκλήρωση μέσα σε έντεκα (11) εργάσιμες ημέρες. Ως καταληκτική ημερομηνία υποβολής δήλωσης για το ψηφίο 1 ορίζεται η 15η Μαΐου του οικείου έτους.»

3. Στο άρθρο 23 του Ν. 3427/2005, όπως ισχύει, προστίθενται μετά την παράγραφο 4 νέες παράγραφοι 5, 6, 7, 8, 9 και η παράγραφος 5 του ίδιου άρθρου αναριθμείται σε 10:

«5. Αρμόδιος για την παραλαβή των δηλώσεων στοιχείων ακινήτων, τον έλεγχο τους και την εξακρίβωση αυτών που δεν έχουν υποβάλει δηλώσεις είναι ο προϊστάμενος της αρμόδιας για τη φορολογία εισοδήματος Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας του υπόχρεου την 1η Ιανουαρίου του έτους κατά το οποίο γεννάται η φορολογική υποχρέωση.

6. Η υποχρέωση του φορολογουμένου για την υποβολή δήλωσης στοιχείων ακινήτων δεν παραγράφεται.

7. Οι δηλώσεις στοιχείων ακινήτων χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για φορολογικούς σκοπούς και δεν επιτρέπεται η χρησιμοποίησή τους για δίωξη εκείνου που υπέβαλε τη δήλωση, για παράβαση των κειμένων διατάξεων.

Οι δηλώσεις στοιχείων ακινήτων είναι απόρρητες και δεν επιτρέπεται η γνωστοποίησή τους σε οποιονδήποτε άλλον εκτός από τον φορολογούμενο στον οποίο αφορούν αυτές.

Κατ' εξαίρεση επιτρέπεται, αποκλειστικά και μόνο:

α) Η χορήγηση στοιχείων στις υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών και στους ορκωτούς εκτιμητές για την άσκηση των καθηκόντων τους, καθώς και στις περιπτώσεις που ορίζονται από το άρθρο 1445 του Αστικού Κώδικα.

β) Η χορήγηση στοιχείων σε δημόσιες υπηρεσίες, νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και οργανισμούς που έχουν αρμοδιότητα διαχείρισης, παρακολούθησης ή ελέγχου των πάσης φύσεως χρηματοδοτήσεων, ενισχύσεων ή επιδοτήσεων που καταβάλλονται σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα και φορείς και προέρχονται από εθνικούς ή κοινοτικούς πόρους, για την άσκηση αποκλειστικά των παραπάνω αρμοδιοτήτων τους.

γ) Η χορήγηση στοιχείων στα Γραφεία και τα μέλη του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους για την υποστήριξη των δικαιωμάτων του Δημοσίου ή την απόκρουση των κατ' αυτού αξιώσεων τρίτων ενώπιον των δικαστηρίων.

δ) Η χορήγηση στοιχείων σε δικαστική αρχή, εάν έχει διαταχθεί προσηκόντως κύρια ανάκριση, προανάκριση ή τουλάχιστον προκαταρκτική εξέταση.

ε) Η χορήγηση στοιχείων των δηλώσεων στοιχείων ακινήτων του πτωχού στον σύνδικο της πτώχευσης.

στ) Η χορήγηση στοιχείων σε αναδόχους του Υπουργείου Οικονομικών ή όσους εκτελούν βάσει συμβάσεως συγκεκριμένο έργο προς όφελος του Δημοσίου.

Η παραβίαση του φορολογικού απορρήτου της παραγράφου αυτής συνιστά πειθαρχικό αδίκημα που τιμωρείται κατά τις οικείες διατάξεις του πειθαρχικού δικαίου και ποινικό αδίκημα που τιμωρείται κατά τις διατάξεις του Ποινικού Κώδικα για παράβαση καθήκοντος.

Οι ευθύνες του προηγούμενου εδαφίου βαρύνουν και τα πρόσωπα, που είναι υπάλληλοι κατά την έννοια του άρθρου 13 του Ποινικού Κώδικα, τα οποία νόμιμα λαμβάνουν γνώση φορολογικών απορρήτων και χρησιμοποιούν αυτά για σκοπό διάφορο εκείνου που ο νόμος επιτρέπει ή τα ανακοινώνουν με κάθε τρόπο, άμεσο ή έμμεσο, σε τρίτους. Τα λοιπά πρόσωπα τιμωρούνται με ποινή φυλάκισης μέχρι έξι (6) μήνες μετά από έγκληση του προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας ή του αρμόδιου επιθεωρητή προς τον εισαγγελέα πλημμελειοδικών στην περιφέρεια του οποίου υπάγεται η δημόσια οικονομική υπηρεσία και με το πρόστιμο που ορίζεται στο άρθρο 4 του Ν. 2523/1997, το οποίο επιβάλλεται με πράξη του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μετά την τελεσιδικία της απόφασης του ποινικού δικαστηρίου.

8. Για τα θέματα τα οποία δεν ορίζονται ρητώς σε λοιπές διατάξεις για τις δηλώσεις στοιχείων ακινήτων εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του Ν. 2238/1994, όπως ισχύει.
9. Σε περίπτωση μη υποβολής, εκπρόθεσμης υποβολής ή υποβολής ανακριβούς δήλωσης στοιχείων ακινήτων εφαρμόζονται οι διατάξεις του Ν. 2523/1997, όπως ισχύουν.»

Άρθρο 52 **Περιουσιολόγιο ακινήτων**

Περιουσιολόγιο Ακινήτων

1. Ως Περιουσιολόγιο Ακινήτων ορίζεται το σύνολο της ακίνητης περιουσίας κάθε φυσικού ή νομικού προσώπου, η οποία αποτελείται από τα εμπράγματα δικαιώματα της πλήρους ή ψιλής κυριότητας ή επικαρπίας ή οίκησης επί ακινήτων, καθώς και το δικαίωμα της αποκλειστικής χρήσης θέσεων στάθμευσης, βοηθητικών χώρων και κολυμβητικών δεξαμενών που βρίσκονται σε κοινόκτητο τμήμα υπογείου, πυλωτής, δώματος ή ακαλύπτου χώρου οικοδομής των πιο πάνω ακινήτων την 1η Ιανουαρίου κάθε έτους.
2. Το Περιουσιολόγιο Ακινήτων προκύπτει από τη μηχανογραφική διαχείριση των δηλώσεων στοιχείων ακινήτων των ετών 2005 έως 2008 που είχαν υποβληθεί από τα υπόχρεα φυσικά και νομικά πρόσωπα. Έτος δημιουργίας του Περιουσιολογίου Ακινήτων ορίζεται το 2008.
3. Το Περιουσιολόγιο Ακινήτων ενημερώνεται μέσω των δηλώσεων στοιχείων ακινήτων, οι οποίες υποβάλλονται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 23 του Ν.3427/2005, όπως ισχύει.
4. Το περιεχόμενο του Περιουσιολογίου Ακινήτων είναι απόρρητο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 7 του άρθρου 23 του Ν.3427/2005, όπως ισχύει.
5. Το περιεχόμενο του Περιουσιολογίου Ακινήτων διαφυλάσσεται και διατηρείται στο διηλεκές από το Υπουργείο Οικονομικών.
6. Ο Υπουργός Οικονομικών με αποφάσεις του, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, προσδιορίζει, εγκρίνει και δίνει εντολές για κάθε δαπάνη που είναι αναγκαία για την εκτέλεση και εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου, η οποία καταλογίζεται στα έξοδα βεβαίωσης των άμεσων φόρων, όπου από τις διατάξεις που ισχύουν δεν ορίζεται διαφορετικά, και καθορίζει κάθε αναγκαία λεπτομέρεια και γενικά όσα αφορούν την εκτέλεση των διατάξεων του άρθρου αυτού.»

Άρθρο 53 **Ολοκλήρωση εκκαθάρισης ενιαίου τέλους ακινήτων έτους 2008**

1. Φυσικά πρόσωπα για τα οποία δεν εκδόθηκε εκκαθαριστικό ενιαίου τέλους ακινήτων έτους 2008 έως και την 30ή Απριλίου 2010, ενώ ήταν υπόχρεα σε τέλος σύμφωνα με το άρθρο 6 του Ν. 3634/2008, υποχρεούνται να υποβάλλουν στην αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία δήλωση στοιχείων ακινήτων έτους 2008 έως και τη 15η Ιουνίου 2010, προκειμένου να δηλώσουν την ακίνητη περιουσία τους της 1ης Ιανουαρίου του 2008, όπως αυτή ορίζεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 23 του Ν. 3427/2005, όπως ισχύει, χωρίς την επιβολή κυρώσεων.

2. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ορίζεται η διαδικασία εφαρμογής και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια και μπορεί να παρατείνονται οι προθεσμίες της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου.

Άρθρο 54

Πρόστιμο ενιαίου τέλους ακινήτων νομικών προσώπων

1. Η παράγραφος 4 του άρθρου 16 του Ν. 3634/2008 (ΦΕΚ 9 Α'), όπως αντικαταστάθηκε από την παράγραφο 7 του άρθρου 6 του Ν. 3763/2009 (ΦΕΚ 80 Α'), αντικαθίσταται ως εξής:

«4. Στα νομικά πρόσωπα, τα οποία δεν υπέβαλαν αρχικές δηλώσεις ενιαίου τέλους ακινήτων μετά από παρέλευση τριών (3) μηνών από την καταληκτική προθεσμία υποβολής της δήλωσης, επιβάλλεται αυτοτελές πρόστιμο που ορίζεται σε χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ. Το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας στην οποία γίνεται σύντομη περιγραφή της παράβασης και η οποία καταχωρείται και κοινοποιείται αρμοδίως. Σε διοικητική επίλυση της διαφοράς ή δικαστικό συμβιβασμό, το πρόστιμο της παραγράφου αυτής περιορίζεται στο ένα τρίτο (1/3) αυτού. Για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, τη βεβαίωση και την καταβολή του προστίμου εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του Ν. 2523/1997, όπως ισχύουν. Σε περίπτωση αποδεδειγμένης ανυπαρξίας της παράβασης το πρόστιμο διαγράφεται. Η πράξη διαγραφής πρέπει να περιέχει πλήρη και ειδική αιτιολογία για την ανυπαρξία της παράβασης.»

2. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού ισχύουν από την 1η Ιανουαρίου 2009.

Άρθρο 55

Μεταβατική διάταξη

1. Για τις περιπτώσεις που έχει εκδοθεί πράξη επιβολής προστίμου, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του Ν. 3634/2008, όπως αντικαταστάθηκε από την παράγραφο 7 του άρθρου 6 του Ν. 3763/2009 και ίσχυε πριν από τη δημοσίευση του παρόντος νόμου, τότε:

α) Αν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος έχει επιτευχθεί διοικητική επίλυση της διαφοράς ή δικαστικός συμβιβασμός ή αν επιτευχθεί μεταγενέστερα διοικητικός συμβιβασμός ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου, σε υπόθεση που ήταν εκκρεμής ενώπιον του κατά τη δημοσίευση του παρόντος, το πρόστιμο περιορίζεται στο ποσό των πεντακοσίων (500) ευρώ. Για τη διαφορά μεταξύ του ποσού αυτού και του ποσού που βεβαιώθηκε συντάσσεται Ατομικό Φύλλο Έκπτωσης. Το ποσό της έκπτωσης επιστρέφεται ή συμψηφίζεται, κατά περίπτωση.

β) Σε περίπτωση που έχει εκδοθεί πράξη επιβολής προστίμου, δεν έχει επέλθει διοικητική επίλυση της διαφοράς ή δικαστικός συμβιβασμός και η πράξη επιβολής προστίμου έχει καταστεί οριστική μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος, συντάσσεται Ατομικό Φύλλο Έκπτωσης για ποσό το οποίο προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ του ποσού που έχει βεβαιωθεί και αυτού που προβλέπεται στην παράγραφο 4 του άρθρου 16 του Ν. 3634/2008, όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 54 του παρόντος, σε

περίπτωση που δεν επέρχεται διοικητική επίλυση της διαφοράς. Το ποσό αυτό επιστρέφεται ή συμψηφίζεται, κατά περίπτωση.

γ) Σε περίπτωση που έχει εκδοθεί πράξη επιβολής προστίμου, η οποία δεν έχει καταστεί οριστική μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος, χωρίς να έχει βεβαιωθεί το ποσό το οποίο αναγράφεται σε αυτήν, τότε για το ύψος του προστίμου εφαρμόζεται η παράγραφος 4 του άρθρου 16 του Ν. 3634/2008, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της από το άρθρο 54 του παρόντος.

2. Το Ατομικό Φύλλο Έκπτωσης συντάσσεται κατόπιν αίτησης του υπόχρεου, η οποία υποβάλλεται μέχρι την 30ή Σεπτεμβρίου 2010.

Άρθρο 56

Κατάργηση του ενιαίου τέλους ακινήτων

1. Από το έτος 2010 καταργούνται οι διατάξεις των άρθρων 5 έως και 19 του Ν. 3634/2008, όπως αυτές έχουν τροποποιηθεί και ισχύουν.

2. Οι καταργούμενες διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και μετά την 1η Ιανουαρίου 2010 σε υποθέσεις Ενιαίου Τέλους Ακινήτων, για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε μέχρι την κατάργησή τους. Για τις υποθέσεις αυτές διατηρούνται σε ισχύ οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 7, του δεύτερου εδαφίου του άρθρου 10 και των παραγράφων 4 και 5 του άρθρου 12 του Ν. 3634/2008, όπως ισχύει.

3. Οποιαδήποτε μεταβολή της περιουσιακής κατάστασης υπόχρεων φυσικών προσώπων που αφορά τα έτη 2005 έως και 2009 πραγματοποιείται με υποβολή δήλωσης στοιχείων ακινήτων έτους 2009.

Άρθρο 57

Ειδικός φόρος επί των ακινήτων

1. Το άρθρο 15 του Ν. 3091/2002 (ΦΕΚ 330 Α'), όπως ισχύει, αντικαθίσταται ως εξής:

«Άρθρο 15

Ειδικός φόρος επί των ακινήτων

1. Νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες της παρ. 3 του άρθρου 51Α του Κ.Φ.Ε., που έχουν εμπράγματα δικαιώματα πλήρους ή ψιλής κυριότητας ή επικαρπίας σε ακίνητα τα οποία βρίσκονται στην Ελλάδα, καταβάλλουν ειδικό ετήσιο φόρο δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί της αξίας αυτών, όπως προσδιορίζεται στο άρθρο 17 του νόμου αυτού.

2. Από την υποχρέωση της προηγούμενης παραγράφου εξαιρούνται, ανεξάρτητα από τη χώρα στην οποία έχουν την έδρα τους σύμφωνα με το καταστατικό τους:

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

β) Εταιρείες οι οποίες ασκούν εμπορική, μεταποιητική, βιομηχανική, βιοτεχνική ή παροχής υπηρεσιών δραστηριότητα στην Ελλάδα, εφόσον κατά το οικείο οικονομικό έτος τα ακαθάριστα έσοδα από τη δραστηριότητά αυτή είναι μεγαλύτερα των ακαθάριστων εσόδων από ακίνητα. Στα ακαθάριστα έσοδα από ακίνητα δεν υπολογίζονται τα έσοδα από ακίνητα, τα οποία ιδιοχρησιμοποιούν οι εταιρείες

αποκλειστικά για την άσκηση της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας. Στην εξαίρεση αυτή υπάγονται, ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων τους στην Ελλάδα και για διάστημα επτά (7) ετών από την έκδοση της αρχικής οικοδομικής άδειας, και εταιρείες οι οποίες ανεγείρουν κτήρια ή άλλες εγκαταστάσεις που πρόκειται να ιδιοχρησιμοποιήσουν για την άσκηση βιομηχανικής, τουριστικής ή εμπορικής γενικώς επιχείρησης. Η εξαίρεση του προηγούμενου εδαφίου αφορά τα ακίνητα στα οποία πρόκειται να λειτουργήσει η βιομηχανική, τουριστική ή εμπορική επιχείρηση και αίρεται αναδρομικά, αν η εταιρεία δεν προβεί στην έναρξη λειτουργίας της επιχείρησης στα ακίνητα αυτά, μέσα σε επτά (7) έτη από την έκδοση της αρχικής οικοδομικής άδειας ή αν τα ακίνητα μεταβιβασθούν, εκμισθωθούν, εισφερθούν κατά χρήση, παραχωρηθούν δωρεάν, χρησιμοποιηθούν προς εκμετάλλευση από την εταιρεία ή τρίτο κατά οποιονδήποτε άλλον τρόπο, πριν τη συμπλήρωση δεκαετίας από την έκδοση της αρχικής οικοδομικής άδειας.

γ) Ναυτιλιακές επιχειρήσεις που έχουν εγκαταστήσει γραφεία στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις του α. Ν. 89/1967 (ΦΕΚ 132 Α'), όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τον α. Ν. 378/1968 (ΦΕΚ 82 Α'), το Ν. 27/1975 (ΦΕΚ 77 Α'), το Ν. 814/1978 (ΦΕΚ 144 Α') και το Ν. 2234/1994 (ΦΕΚ 142 Α') και πλοιοκτήτριες εταιρείες εμπορικών πλοίων για τα ακίνητα που ιδιοχρησιμοποιούν στην Ελλάδα αποκλειστικώς ως γραφεία ή αποθήκες για την κάλυψη των λειτουργικών τους αναγκών.

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

ε) Το Ελληνικό Δημόσιο στο οποίο περιλαμβάνονται και οι αποκεντρωμένες δημόσιες υπηρεσίες που λειτουργούν ως ειδικά ταμεία, αλλοδαπά κράτη με τον όρο της αμοιβαιότητας, οι γνωστές θρησκείες και δόγματα κατά την παράγραφο 2 του άρθρου 13 του Συντάγματος, το Ιερό Κοινό του Πανάγιου Τάφου, η Ιερά Μονή του Όρους Σινά, το Άγιο Όρος, το Πατριαρχείο Κωνσταντινουπόλεως, το Πατριαρχείο Αλεξανδρείας, το Πατριαρχείο Ιεροσολύμων και η Ορθόδοξη Εκκλησία της Αλβανίας.

στ) Νομικά πρόσωπα τα οποία αποδεδειγμένα επιδιώκουν στην Ελλάδα σκοπούς κοινωφελείς, πολιτιστικούς, θρησκευτικούς, εκπαιδευτικούς για τα ακίνητα που ιδιοχρησιμοποιούν για τον κοινωφελή, πολιτιστικό, θρησκευτικό, εκπαιδευτικό σκοπό, για τα ακίνητα που εκμεταλλεύονται εφόσον το προϊόν της εκμετάλλευσης διατίθεται αποδεδειγμένα για την εκπλήρωση αυτών των σκοπών, καθώς και για τα ακίνητα που αποδεδειγμένα είναι κενά ή δεν αποφέρουν κανένα εισόδημα.»

3. Εξαιρούνται από τις διατάξεις της παραγράφου 1, εφόσον έχουν την έδρα τους σύμφωνα με το καταστατικό τους στην Ελλάδα ή σε άλλη χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης:

α) Ανώνυμες εταιρείες που έχουν ονομαστικές μετοχές μέχρι φυσικού προσώπου ή που δηλώνουν τα φυσικά πρόσωπα που τις κατέχουν και με την προϋπόθεση ότι τα φυσικά πρόσωπα έχουν αριθμό φορολογικού μητρώου στην Ελλάδα.

β) Εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, εφόσον τα εταιρικά μερίδια ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα ή εφόσον δηλώνουν τα φυσικά πρόσωπα στα οποία ανήκουν οι εταιρείες οι οποίες συμμετέχουν και με την προϋπόθεση ότι τα φυσικά πρόσωπα έχουν αριθμό φορολογικού μητρώου στην Ελλάδα.

γ) Προσωπικές εταιρείες, εφόσον οι εταιρικές μερίδες ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα ή εφόσον δηλώνουν τα φυσικά πρόσωπα στα οποία ανήκουν οι εταιρείες οι οποίες συμμετέχουν και με την προϋπόθεση ότι τα φυσικά πρόσωπα έχουν αριθμό

φορολογικού μητρώου στην Ελλάδα.

δ) Εταιρείες, των οποίων το σύνολο των ονομαστικών μετοχών, μεριδίων ή μερίδων ανήκουν σε ίδρυμα ημεδαπό ή αλλοδαπό, εφόσον αποδεδειγμένα επιδιώκει στην Ελλάδα κοινωφελείς σκοπούς, για τα ακίνητα που χρησιμοποιούνται για το σκοπό αυτόν.

ε) Τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τα κάθε είδους ημεδαπά ταμεία ή ημεδαποί οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης, οι ημεδαπές συνδικαλιστικές οργανώσεις, η Αρχαιολογική Εταιρεία, τα ημεδαπά μουσεία, το Ευρωπαϊκό Πολιτιστικό Κέντρο Δελφών, οι Ξένες Αρχαιολογικές Σχολές, οι ημεδαποί συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι ενώσεις τους, οι ημεδαπές δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις, τα νομικά πρόσωπα που υπάγονται στις διατάξεις του Ν. 3647/2008 (ΦΕΚ 37 Α'), καθώς και τα ημεδαπά κληροδοτήματα με κοινωφελή σκοπό, τα ημεδαπά κοινωφελή ιδρύματα που εποπτεύονται από δημόσια αρχή και τα ημεδαπά σωματεία.

Αν το σύνολο ή μέρος των ονομαστικών μετοχών, μεριδίων ή μερίδων των εταιρειών των ανωτέρω περιπτώσεων α', β', γ' ανήκει σε εταιρεία, οι μετοχές της οποίας βρίσκονται σε διαπραγμάτευση σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, δεν απαιτείται περαιτέρω δήλωση φυσικών προσώπων για την εταιρεία αυτή, κατά το ποσοστό συμμετοχής της.

Αν το σύνολο ή μέρος των ονομαστικών μετοχών, μεριδίων ή μερίδων των εταιρειών των ανωτέρω περιπτώσεων α', β', γ' κατέχουν πιστωτικά ιδρύματα, περιλαμβανομένων και των ταμειωτηρίων ή ταμείων παρακαταθηκών και δανείων, ασφαλιστικά ταμεία, ασφαλιστικές εταιρείες, αμοιβαία κεφάλαια, περιλαμβανομένων και των αμοιβαίων κεφαλαίων επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία κλειστού τύπου, εταιρείες διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων, εταιρείες συλλογικών επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία κλειστού τύπου, εφόσον όλα τα ανωτέρω λειτουργούν σε χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης και εποπτεύονται από αρχή κράτους - μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, καθώς και «θεσμικοί επενδυτές» που λειτουργούν σε οργανωμένη αγορά χώρας της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όπως αυτή νοείται σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 23 του Ν.2778/1999 (ΦΕΚ 295 Α'), δεν απαιτείται περαιτέρω δήλωση των φυσικών προσώπων κατά το ποσοστό συμμετοχής τους.

Αν το σύνολο ή μέρος των ονομαστικών μετοχών, μεριδίων ή μερίδων των εταιρειών των ανωτέρω περιπτώσεων α', β', γ' ανήκει σε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που έχει την έδρα του σύμφωνα με το καταστατικό του σε άλλη εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης χώρα, απαιτείται, για να χορηγηθεί απαλλαγή, να συντρέχουν για το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα οι προϋποθέσεις της παραγράφου 4 του ίδιου άρθρου. Σε περίπτωση που κατά τον έλεγχο, ο οποίος πραγματοποιείται σε εταιρεία, διαπιστωθεί ότι τα δηλωθέντα φυσικά πρόσωπα δεν είναι οι πραγματικοί φορείς της επιχείρησης των ανωτέρω περιπτώσεων υπό στοιχεία α', β', γ', τότε, από την ημερομηνία διαπίστωσης της παράβασης μέχρι και την ολοκλήρωση των διαδικασιών του ελέγχου, δεν παρέχονται από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ., για το συγκεκριμένο ακίνητο, τα προβλεπόμενα φορολογικά πιστοποιητικά τα οποία απαιτούνται κατά τη σύνταξη συμβολαιογραφικών πράξεων που αφορούν το ακίνητο αυτό.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται η διαδικασία και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του προηγούμενου εδαφίου.

4. Εξαιρούνται από την υποχρέωση της παραγράφου 1 εταιρείες που έχουν την έδρα τους σύμφωνα με το καταστατικό τους σε τρίτη χώρα εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης και συντρέχουν οι αναφερόμενες στην παράγραφο 3 υπό στοιχεία α', β' και γ' περιπτώσεις, εφόσον υπάρχει σύμβαση διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής με τη χώρα της έδρας τους.

5. Η απόδειξη των νόμιμων προϋποθέσεων για την υπαγωγή του στις εξαιρέσεις των παραγράφων 2, 3 και 4 βαρύνει το πρόσωπο που τις επικαλείται.

6. Στις περιπτώσεις γ' και στ' της παραγράφου 2, καθώς και στην περίπτωση δ' της παραγράφου 3, η απαλλαγή χορηγείται κατόπιν αίτησης των νομικών προσώπων προς το Υπουργείο Οικονομικών. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται τα δικαιολογητικά που απαιτούνται, ο χρόνος, η διαδικασία και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για τη χορήγηση των απαλλαγών αυτών.

7. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος τα νομικά πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου θεωρούνται κύριοι ή επικαρπωτές από το χρόνο σύνταξης των οριστικών συμβολαίων ανεξάρτητα από τη μεταγραφή τους.

8. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζονται τα απαιτούμενα κατά περίπτωση δικαιολογητικά για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού και κάθε άλλο σχετικό θέμα.»

2. Στο άρθρο 17 του Ν. 3091/2002 (ΦΕΚ 330 Α'), όπως ισχύει, προστίθενται μετά την παράγραφο 2 νέες παράγραφοι 3 και 4 ως εξής, και οι παράγραφοι 3, 4, 5, 6 και 7 του ίδιου άρθρου αναριθμούνται σε 5, 6, 7, 8 και 9 αντίστοιχα:

«3. Υποχρέωση υποβολής δήλωσης ειδικού φόρου επί των ακινήτων έχουν:

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

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

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

4. Οι συμβολαιογράφοι οι οποίοι, δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 116 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών και Γονικών Παροχών και του άρθρου 14 του α. Ν. 1521/1950, αποστέλλουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. αντίγραφα των συμβολαίων μεταβίβασης ακινήτων με οποιαδήποτε αιτία, οφείλουν, κατά την αποστολή των συμβολαίων στα οποία συμβαλλόμενος είναι αλλοδαπή εταιρεία ή άλλο νομικό πρόσωπο ή οντότητα ή ημεδαπή εταιρεία στην οποία μετέχει αλλοδαπή εταιρεία ή νομικό πρόσωπο ή οντότητα, να αποστέλλουν δεύτερο αντίγραφο των συμβολαίων αυτών συνοδευόμενο από ειδικό διαβιβαστικό.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται η Υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών, στην οποία θα διαβιβάζονται από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. τα αντίγραφα των πιο πάνω συμβολαίων, και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της διάταξης αυτής.»

Άρθρο 58 **Μεταβατική διάταξη-Ειδικός φόρος επί των ακινήτων**

1. Μεταβιβάσεις ακινήτων από επαχθή ή χαριστική αιτία νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων που υπόκεινται στον ειδικό φόρο επί των ακινήτων που προβλέπεται στο άρθρο 15 του Ν. 3091/2002, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του από το προηγούμενο άρθρο, εφόσον πραγματοποιηθούν σε φυσικά πρόσωπα μέσα σε έξι (6) μήνες από την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού, απαλλάσσονται από το φόρο υπεραξίας, που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε., τον ειδικό φόρο επί των ακινήτων, καθώς και από το ήμισυ του φόρου δωρεάς ή μεταβίβασης, που αναλογεί κατά περίπτωση. Εάν το φυσικό πρόσωπο προς το οποίο πραγματοποιείται η μεταβίβαση του προηγούμενου εδαφίου αποδεικνύει ότι είναι πραγματικός κύριος του ακινήτου, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περίπτωσης γ' του άρθρου 17 του Κ.Φ.Ε., υπό την προϋπόθεση ότι κατά το χρόνο κτήσης του ακινήτου από το νομικό πρόσωπο δεν θα είχαν εφαρμογή για τον πραγματικό κύριο οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Ε..
2. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται τα απαιτούμενα αποδεικτικά στοιχεία, λοιπές λεπτομέρειες εφαρμογής της διάταξης αυτής και παρατείνεται η προθεσμία της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού.

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

Α.Ε.	=Ανώνυμη Εταιρεία
Α.Κ.	=Αστικός Κώδικας
Α.Π.	= Άρειος Πάγος
Α.Υ.Ο.	= Απόφαση Υπουργού Οικονομικών
Α.Υ.Ο.Ο.	= Απόφαση Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών
Βλ.	= Βλέπετε
Γ.Λ.Κ.	= Γενικό Λογιστήριο Κράτους
Γνωμ.	= Γνωμοδότηση
Διοικ. Εφ. Αθ.	= Διοικητικό Εφετείο Αθηνών
Διοικ. Πρωτ. Αθ.	= Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών
Εγκ.	= Εγκύκλιος
Εδ. (εδαφ)	= Εδάφιο
Ε.Ε.	= Ετερόρρυθμη Εταιρεία
Επ.	= Επόμενα
Ε.Π.Ε.	= Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης
Κ.Πολ.Δικ.	= Κώδικας Πολιτικής Δικονομίας
Κ.Τ.Χ.	= Κώδικας Τελών Χαρτοσήμου
Ν.	= Νόμος
Ν.Δ.	= Νομοθετικό Διάταγμα
Ν.Π.Δ.Δ.	= Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου
Ο.Ε.	= Ομόρρυθμη Εταιρεία
Ολομ.	= Ολομέλεια
Ο.Τ.Α.	= Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης
Παρ. (παράγρ.)	= Παράγραφος
Π.Δ.	= Προεδρικό Διάταγμα
Περ.	= Περίπτωση
ΠΟΛ. (ή Πολ.)	= Πολυγραφημένη Διαταγή
Πρβλ.	= Παράβαλε
Π.χ.	= Παραδείγματος χάριν
ΡΟΝΕΟ	= Πολυγραφημένη Διαταγή της Διοίκησης
Σελ.	= Σελίδα
Σ.Τ.Ε (ή Σ.τ.Ε)	= Συμβούλιο της Επικρατείας
Υπ. Οικ.	= Υπουργείο Οικονομικών
Υπ. Οικ. και Οικ.	= Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών
Φ.Ε.Κ.	= Φύλλο Εφημερίδας Κυβερνήσεως
Φορ. Εφετ.	= Φορολογικό Εφετείο
Φορ. Πρωτ.	= Φορολογικό Πρωτοδικείο
Φ.Π.Α	= Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. www.gsis.gr
2. www.taxheaven.gr
3. www.taxnews.info
4. www.minfin.gr
5. www.forin.gr

-

