

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΟΝ ΤΕΚΜΑΡΤΟ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟ

ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΕ ΤΟ ΝΟΜΟ 3986/2011

Των :Γιαννούδη Αναστάσιου(ΑΜ:7091)

Κουτουλάκη Ελευθέριου(ΑΜ:5296)

Εισηγήτρια: Ουρανού Ερμιόνη

Περιεχόμενα

I.Πρόλογος.....	5
II. Ισχύουσες Διατάξεις.....	6
1. Άρθρο 16. Αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες.....	6
2. Άρθρο 17. Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων.....	17
3. Άρθρο 18. Μη εφαρμογή αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών.....	19
III.Σχολιασμός των διατάξεων που αφορούν το άρθρο 16 του ν.2238/1994.....	21
1.Αντικειμενικές δαπάνες κατοικιών.....	22
1.1 Κύρια κατοικία	22
1.2 Βοηθητικοί Χώροι.....	25
1.3 Συντελεστές βαρύτητας.....	27
1.4 Μονοκατοικίες.....	29
1.5 Μίσθωση για ολόκληρο το έτος ή μίσθωση για μέρους του έτους.....	33
1.6 Δευτερεύουσες κατοικίες.....	35
1.7 Δευτερεύουσες εξοχικές κατοικίες.....	37
1.8 Κενές κατοικίες.....	37
1.9 Συνιδιοκτησία.....	38
1.10 Δωρεάν παραχωρούμενες κατοικίες.....	39
1.11 Πίνακας με αντικειμενικές δαπάνες κατοικιών.....	48
2. Αντικειμενική δαπάνη αυτοκινήτων.....	56
2.1 Γενικά.....	56
2.2 Αυτοκίνητα από τον Ο.Δ.Δ.Υ.....	59
2.3 Αυτοκίνητα αντίκες.....	60
2.4 Αυτοκίνητα εταιριών.....	60
2.4.1 Αυτοκίνητα Ο.Ε., Ε.Ε. κ.λπ.....	62

2.4.2 Αυτοκίνητα Ε.Π.Ε.....	71
2.4.3 Αυτοκίνητα Α.Ε.....	74
2.4.4 Αυτοκίνητα αλλοδαπών επιχειρήσεων χωρίς εγκατάσταση στην Ελλάδα.....	77
2.4.5 Αυτοκίνητα επιχειρήσεων των α.ν. 89/1967 και 378/1968 και του άρθρου 25 ν. 27/1975.....	77
2.5 Εικονική μεταβίβαση.....	78
2.6 Ακινήσια αυτοκινήτου.....	79
2.7 Επιχειρήσεις εκπαίδευσης υποψήφιων οδηγών και ενοικίασης αυτοκινήτων	84
2.8 Αυτοκίνητα από μετοικεσία.....	84
2.9 Αυτοκίνητα μισθωμένα κ.λπ.....	85
2.10 Αυτοκίνητα ανηλίκων.....	85
3. Αντικειμενική δαπάνη σκαφών αναψυχής	86
3.1 Γενικά.....	86
3.2 Παραδοσιακά σκάφη.....	90
3.3 Ιστιοφόρα και ναυταθλητικά σκάφη.....	91
3.4 jet ski	91
3.5 Αμιγώς κωπήλατες λέμβοι.....	91
3.6 Ακινήσια σκαφών.....	92
3.7 Αμοιβές πληρωμάτων	97
3.8 Επαγγελματικά σκάφη	98
3.9 Λοιπές διατάξεις για τα σκάφη	98
4. Αντικειμενική δαπάνη αεροσκαφών, ελικοπτέρων, ανεμόπτερων.....	98
5. Αντικειμενική δαπάνη δεξαμενών κολύμβησης.....	102
6. Αντικειμενική δαπάνη οικιακών βοηθών, οδηγών αυτοκινήτου κ.λπ.....	104
7. Αντικειμενική δαπάνη ιδιωτικών σχολείων.....	105
8. Αμφισβήτηση αντικειμενικών δαπανών	105
9. Ελάχιστη αντικειμενική δαπάνη	108
10. Κατάργηση προσαύξησης για πάνω από δυο τεκμήρια.....	111
IV.Σχολιασμός των διατάξεων που αφορούν το άρθρο 17 του ν.2238/1994.....	111

1. Αναστολή «πόθεν έσχες» για την αγορά όλων των ακινήτων μέχρι 31.12.2013.....	111
2. Ανάλυση διατάξεων	113
3. Τι γίνεται στις περιπτώσεις αγοράς ακινήτων με δόσεις	115
4. Τι γίνεται στις περιπτώσεις ανέγερσης οικοδομών όταν η κατασκευή διαρκεί περισσότερο του ενός έτους	116
5. Αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων, δίτροχων ή τρίτροχων αυτοκινούμενων οχημάτων, πλοίων αναψυχής και λοιπών σκαφών αναψυχής, αεροσκαφών και κινητών πραγμάτων μεγάλης αξίας.....	117
V.Σχολιασμός των διατάξεων που αφορούν το άρθρο 18 του ν.2238/1994.....	121
1. Αυτοκίνητα συνταξιούχων άνω των 65 ετών.....	121
2. Αυτοκίνητα κινητικά αναπήρων.....	122
3. Φυσικά πρόσωπα που έχουν την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή τους στην αλλοδαπή και δεν αποκτούν εισόδημα στην Ελλάδα.....	123
4. Σκάφη αναψυχής ιδιωτικής χρήσης μονίμων κατοίκων εξωτερικού.....	129
5. Προσωπικό αλλοδαπών επιχειρήσεων των α.ν. 89/1967 και 378/1968 και του άρθρου 25 του ν.27/1975.....	129
6. Επιχειρήσεις μεταπώλησης αυτοκινήτων που έχουν υπαχθεί στο ειδικό καθεστώς φορολογίας του άρθρου 45 του ν. 2859/2000.....	129
7. Αγορά παγίου εξοπλισμού επαγγελματικής χρήσης από πρόσωπα που ασκούν εμπορική ή γεωργική επιχείρηση ή ελεύθερο επάγγελμα.....	130
VI.Παραδείγματα.....	131
Συμπέρασμα.....	139
Βιβλιογραφία.....	141

I.Πρόλογος

Σε αυτήν την πτυχιακή εργασία θα ασχοληθούμε όπως αναφέρει και ο τίτλος του θέματος μας, με τις αλλαγές στην νομοθεσία που έχει επιφέρει ο ν.3986/2011, πάνω στον τεκμαρτό υπολογισμό του εισοδήματος. Θα προσπαθήσουμε, με μια λεπτομερής ανάλυση και έναν σχολιασμό, να κατανοήσουμε όλες τις νέες διατάξεις του ν.3986/2011, καθώς επίσης και παραθέτοντας πίνακες για την ακόμα καλύτερη κατανόηση του, όπως και αναλυτικά παραδείγματα.

Ο ν.3986/2011(ΦΕΚ Α 152/1-7-2011) με τίτλο «Επείγοντα μέτρα εφαρμογής μεσοπρόθεσμου πλαισίου δημοσιονομικής στρατηγικής 2012-2015», επέφερε σημαντικές αλλαγές και στην φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων. Με τον παραπάνω νόμο, έγιναν τροποποιήσεις σε σχέση με όσα είχαν θεσπιστεί με τον ν.3482/2010, όσον αφορά τις αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης.

Το εισόδημα κάθε φορολογούμενου διακρίνεται σε δυο είδη, το πραγματικό εισόδημα και το τεκμαρτό. Πραγματικό είναι το εισόδημα που απόκτησε ο φορολογούμενος κατά την περίοδο για την οποία υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης και προσδιορίζεται βάση πραγματικών στοιχείων, όπως οι βεβαιώσεις αποδοχών, οι τόκοι καταθέσεων, η πρόσοδος από ενοίκια ακινήτων και κάθε άλλο εισόδημα, το οποίο προκύπτει από πραγματικά στοιχεία, σε αντίθεση με το τεκμαρτό εισόδημα

που προκύπτει από υπολογισμούς που γίνονται βάσει άλλων δεδομένων, όπως είναι οι πραγματοποιηθείσες δαπάνες, η απόκτηση ενός περιουσιακού στοιχείου ή ακόμα και η κατοχή ενός περιουσιακού στοιχείου.

Με βάση τον ν.3842/2010, το εισόδημα πλέον προσδιορίζεται αντικειμενικά με βάση τη συνολική ετήσια δαπάνη του φορολογούμενου, της συζύγου του και των προσώπων που συνοικούν και τον βαρύνουν. Οι αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες διαβίωσης, αφορούν μόνο τα φυσικά πρόσωπα και όχι τις εταιρείες και τα λοιπά νομικά πρόσωπα. Τα φυσικά πρόσωπα εμπίπτουν στις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας περί προσδιορισμού του εισοδήματος με βάση τις αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες ακόμη και αν δεν έχουν τυπικά φορολογητέο εισόδημα, εντούτοις διατηρούν συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία. Με τις αντικειμενικές δαπάνες, προσδιορίζεται η δαπάνη διαβίωσης και απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου, της συζύγου και των προσώπων που (κατά την φορολογία εισοδήματος) συνοικούν μαζί του και τον βαρύνουν και ως ποσοτικό μέγεθος συγκρίνεται με τα δηλωθέντα εισοδήματα για τον προσδιορισμό της φορολογητέας βάσης και την επιβολή του φόρου.

II. Ισχύουσες Διατάξεις

Στην ενότητα αυτή θα παραθέσουμε τις ισχύουσες διατάξεις των άρθρων 16, 17, 18 του ν.2238/1994 έτσι ώστε να έχουμε μια καλύτερη εικόνα και επεξήγηση του προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος με βάση τις δαπάνες.

1. Άρθρο 16. Αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες

1.1. Ισχύον καθεστώς

Το άρθρο 16 του ν. 2238/1994 όπως ισχύει σήμερα, έχει ως εξής:

1. Για τον προσδιορισμό του αντικειμενικού εισοδήματος με βάση τη συνολική ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που συνοικούν και τους βαρύνουν λαμβάνονται υπόψη τα ακόλουθα:

α) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, με βάση τα τετραγωνικά μέτρα της ιδιοκατοικούμενης ή μισθωμένης ή της δωρεάν παραχωρούμενης κύριας κατοικίας ορίζεται κλιμακωτά, για τα ογδόντα (80) πρώτα τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με σαράντα (40) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, για τα επόμενα από ογδόντα ένα (81) μέχρι και εκατόν είκοσι (120) τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με εξήντα πέντε (65) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, για τα επόμενα από εκατόν είκοσι ένα (121) μέχρι και διακόσια (200) τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με εκατόν δέκα (110) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, για τα διακόσια ένα (201) έως τριακόσια (300) τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με διακόσια (200) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο και για τα πλέον των τριακοσίων (300) τετραγωνικών μέτρων κύριων χώρων αυτής, με τετρακόσια (400) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο.

Για τον υπολογισμό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης των βοηθητικών χώρων της κύριας κατοικίας ορίζεται ποσό σαράντα (40) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο.

Τα παραπάνω ποσά προσαυξάνονται, προκειμένου για κατοικίες που βρίσκονται σε περιοχές με τιμή ζώνης, σύμφωνα με τον αντικειμενικό προσδιορισμό των ακινήτων, από 2.800 ευρώ έως 4.999 ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, κατά ποσοστό σαράντα τοις

εκατό (40%) και για περιοχές με τιμή ζώνης από 5.000 ευρώ και άνω το τετραγωνικό μέτρο, κατά ποσοστό εβδομήντα τοις εκατό (70%). Όλα τα παραπάνω ποσά προσαυξάνονται, προκειμένου για μονοκατοικίες, κατά ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%).

β) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, που εκτιμάται με βάση τα τετραγωνικά μέτρα μιας ή περισσότερων ιδιοκατοικούμενων ή μισθωμένων δευτερευουσών κατοικιών, καθώς και των βοηθητικών χώρων αυτών, ορίζεται στο ένα δεύτερο (1/2) της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης όπως αυτή ορίζεται στην περίπτωση α'.

γ) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης, ορίζεται ως εξής:

- Για τα αυτοκίνητα μέχρι χίλια διακόσια (1.200) κυβικά εκατοστά σε τέσσερις χιλιάδες (4.000) ευρώ,
- Για αυτοκίνητα μεγαλύτερα των χιλίων διακοσίων (1.200) κυβικών εκατοστών προστίθενται εξακόσια (600) ευρώ ανά εκατό (100) κυβικά εκατοστά μέχρι τα δύο χιλιάδες (2.000) κυβικά εκατοστά,
- Για αυτοκίνητα μεγαλύτερα των δύο χιλιάδων (2.000) κυβικών εκατοστών προστίθενται εννιακόσια (900) ευρώ ανά εκατό (100) κυβικά εκατοστά και μέχρι τρεις χιλιάδες (3.000) κυβικά εκατοστά και
- Για αυτοκίνητα μεγαλύτερα από τρεις χιλιάδες (3.000) κυβικά εκατοστά προστίθενται χίλια διακόσια (1.200) ευρώ ανά εκατό (100) κυβικά εκατοστά.

Τα παραπάνω ποσά ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης από κάθε αυτοκίνητο μειώνονται ανάλογα με την παλαιότητά του, η οποία υπολογίζεται από το έτος πρώτης κυκλοφορίας του στην Ελλάδα, κατά ποσοστό ως εξής:

- Τριάντα τοις εκατό (30%) για χρονικό διάστημα πάνω από πέντε (5) και μέχρι δέκα (10) έτη.
- Πενήντα τοις εκατό (50%) για χρονικό διάστημα πάνω από δέκα (10) έτη.

Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη δεν εφαρμόζεται για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης που διαθέτουν πιστοποιητικό αυθεντικότητας το οποίο εκδίδεται από διεθνή ή ημεδαπό φορέα που έχει αρμοδιότητα να εκδίδει τέτοιο πιστοποιητικό, καθώς και για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης τα οποία είναι ειδικά διασκευασμένα για κινητικά αναπήρους.

Ως επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης ειδικά διασκευασμένα για κινητικά αναπήρους θεωρούνται εκείνα που διασκευάστηκαν ύστερα από άδεια της αρμόδιας αρχής για να οδηγούνται από πρόσωπα που παρουσιάζουν κινητική αναπηρία σε ποσοστό τουλάχιστον εξήντα επτά τοις εκατό (67%) ή για να μεταφέρουν αυτά τα πρόσωπα μαζί με τα αντικείμενα που είναι απαραίτητα για τη μετακίνησή τους.

Στις περιπτώσεις εταιριών ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων ή περιορισμένης ευθύνης ή ανωνύμων ή αστικών, καθώς και των κοινωνιών και κοινοπραξιών που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι οποίες έχουν στην κυριότητα ή στην κατοχή τους επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης, η αντικειμενική δαπάνη που αναλογεί σε αυτά λογίζεται ως αντικειμενική δαπάνη των:

i) ομόρρυθμων ή απλών, εκτός των ετερόρρυθμων, εταίρων ή κοινωνών ή μελών της κοινοπραξίας φυσικών προσώπων, επιμεριζόμενη μεταξύ αυτών κατά το ποσοστό συμμετοχής τους στην εταιρία, προκειμένου περί ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων ή αστικών εταιριών ή στην κοινωνία ή στην κοινοπραξία,

ii) των φυσικών προσώπων, μελών της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης, επιμεριζόμενη μεταξύ αυτών, κατά το ποσοστό συμμετοχής του καθενός στην εταιρία περιορισμένης ευθύνης, όταν οι διαχειριστές αυτής δεν είναι εταίροι της,

iii) των διαχειριστών της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης που είναι και εταίροι της, επιμεριζόμενη μεταξύ αυτών κατά το ποσοστό συμμετοχής τους στην εταιρία περιορισμένης ευθύνης και

iv) των διευθυνόντων και εντεταλμένων συμβούλων, διοικητών ανωνύμων εταιριών και προέδρων των διοικητικών συμβουλίων τους, επιμεριζόμενη ισομερώς μεταξύ τους.

Αν στις πιο πάνω περιπτώσεις οι εταίροι των ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων ή περιορισμένης ευθύνης ή αστικών εταιριών, καθώς και των κοινωνιών ή κοινοπραξιών είναι νομικά πρόσωπα, η αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει με βάση τα επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης που έχουν στην κυριότητα ή την κατοχή τους λογίζεται ως αντικειμενική δαπάνη των φυσικών προσώπων, που μετέχουν σε αυτά τα νομικά πρόσωπα, σύμφωνα με όσα ορίζονται στο προηγούμενο εδάφιο.

Για τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα που δεν έχουν εγκατάσταση στην Ελλάδα, αλλά υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης με βάση την παράγραφο 1 του άρθρου 107, καθώς και για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις, το ποσό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης που προκύπτει με βάση αυτοκίνητα αυτής της περίπτωσης, ιδιοκτησίας του αλλοδαπού νομικού προσώπου ή ιδιοκτησίας ή κατοχής γραφείου, υποκαταστήματος ή πρακτορείου της αλλοδαπής επιχείρησης εγκατεστημένου στην Ελλάδα, βαρύνει το πρόσωπο που εκπροσωπεί στην Ελλάδα το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή την αλλοδαπή επιχείρηση ή προΐσταται του γραφείου ή υποκαταστήματος ή πρακτορείου.

Η αντικειμενική αυτή δαπάνη βαρύνει καθένα από τα φυσικά πρόσωπα που ορίζονται από τις διατάξεις αυτής της παραγράφου ανεξάρτητα από τον τόπο διαμονής ή κατοικίας τους και δεν μπορεί για καθένα από αυτά τα πρόσωπα και για κάθε εταιρία να είναι ανώτερη από τη μεγαλύτερη αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει από αυτοκίνητο της εταιρίας.

Αν ο φορολογούμενος, η σύζυγός του και τα προστατευόμενα μέλη είναι κύριοι ή κάτοχοι και άλλων επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης, η αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει για τα αυτοκίνητα αυτά λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό της συνολικής αντικειμενικής δαπάνης.

Η αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει βάσει επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης, του οποίου κύριος ή κάτοχος είναι ανήλικο τέκνο, λογίζεται ως αντικειμενική δαπάνη του γονέα που έχει το μεγαλύτερο εισόδημα και αν αυτός έχασε τη γονική μέριμνα, του άλλου γονέα. Αν αποκτηθεί ή μεταβιβασθεί με οποιονδήποτε τρόπο επιβατικό αυτοκίνητο ιδιωτικής χρήσης κατά τη διάρκεια του έτους, η αντικειμενική δαπάνη περιορίζεται σε τόσα δωδέκατα όσοι και οι μήνες κυριότητας ή κατοχής του αυτοκινήτου. Διάστημα μεγαλύτερο από δεκαπέντε (15) ημέρες λογίζεται ως ολόκληρος μήνας. Τα ίδια εφαρμόζονται και σε περίπτωση ακινησίας ή ολοκληρωτικής καταστροφής του αυτοκινήτου από οποιαδήποτε αιτία. Αν μεταβιβασθεί ή αποκτηθεί εικονικά αυτοκίνητο από περισσότερα πρόσωπα, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη του ισχύει αυτοτελώς στο σύνολό της για καθέναν από τους συμβαλλομένους. Εικονική θεωρείται η μεταβίβαση ή η κτήση που πραγματοποιείται ιδίως μεταξύ συγγενών εξ αίματος ή εξ αγχιστείας κατ' ευθεία γραμμή ή εκ πλαγίου μέχρι και τον τρίτο βαθμό, επιτρέπεται όμως η ανταπόδειξη. Όταν η συγκυριότητα

είναι πραγματική, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη επιμερίζεται κατά το λόγο των ιδανικών μεριδίων καθενός συγκυρίου.

Προκειμένου για εκπαιδευτές οδηγών αυτοκινήτων, καθώς και για τις επιχειρήσεις ενοικίασης αυτοκινήτων, που χρησιμοποιούν για το σκοπό αυτόν περισσότερα επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης, για τον υπολογισμό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης λαμβάνεται υπόψη το αυτοκίνητο που δίνει τη μεγαλύτερη αντικειμενική δαπάνη. Στις περιπτώσεις ενοικίασης ή χρηματοδοτικής μίσθωσης αυτοκινήτων επιβατικών ιδιωτικής ή μικτής χρήσης, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, που αντιστοιχεί στο χρόνο χρησιμοποίησης αυτών, βαρύνει το μισθωτή τους.

Οι διατάξεις της περίπτωσης γ' εφαρμόζονται ανάλογα και για τον προσδιορισμό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης των αυτοκινήτων μεικτής χρήσης και των αυτοκινήτων τύπου jeep.

δ) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη που καταβάλλεται για ιδιωτικά σχολεία στοιχειώδους και μέσης εκπαίδευσης, με εξαίρεση τα εσπερινά γυμνάσια και λύκεια, καθώς και τα ειδικά σχολεία ατόμων με ειδικές ανάγκες, όπως προκύπτει από τις σχετικές αποδείξεις παροχής υπηρεσιών.

ε) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη που καταβάλλεται για οικιακούς βοηθούς, οδηγούς αυτοκινήτων, δασκάλους και λοιπό προσωπικό, η οποία ορίζεται στο εκάστοτε κατώτατο όριο αμοιβών όπως αυτό προσδιορίζεται από τις ισχύουσες διατάξεις για την αντίστοιχη κατηγορία εργαζομένων. Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται όταν ο φορολογούμενος απασχολεί έναν μόνο οικιακό βοηθό ή όταν ο ίδιος ή πρόσωπο που συνοικεί με αυτόν και τον βαρύνει έχει αναπηρία εξήντα επτά τοις εκατό και πάνω (67%) από διανοητική καθυστέρηση ή φυσική αναπηρία ή είναι ηλικίας άνω των εξήντα πέντε (65) ετών και απασχολεί ένα νοσοκόμο.

στ) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη με βάση σκάφη αναψυχής ιδιωτικής χρήσης, κυριότητας ή κατοχής του φορολογουμένου, της συζύγου του ή των προσώπων που τους βαρύνουν εκτιμάται με βάση το κόστος τελών ελλιμενισμού, ασφαλιστρών, καυσίμων, συντήρησης και πρακτόρευσης και ορίζεται, ανάλογα με τα μέτρα ολικού μήκους του σκάφους, ως εξής:

- Για μηχανοκίνητα σκάφη ανοικτού τύπου, ταχύπλοα και μη, ολικού μήκους μέχρι πέντε (5) μέτρα, στο ποσό των τεσσάρων χιλιάδων (4.000) ευρώ, ενώ για τα πάνω από πέντε (5) μέτρα το πόσο αυτό αυξάνεται κατά δύο χιλιάδες (2.000) ευρώ το μέτρο.
- Για ιστιοφόρα ή μηχανοκίνητα ή μεικτά σκάφη με χώρο ενδιαίτησης, ολικού μήκους μέχρι και επτά (7) μέτρα, δώδεκα χιλιάδες (12.000) ευρώ, πάνω από επτά (7) και μέχρι δέκα (10) μέτρα προστίθενται τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ ανά επιπλέον μέτρο μήκους, πάνω από δέκα (10) και μέχρι δώδεκα (12) μέτρα προστίθενται επτά χιλιάδες πεντακόσια (7.500) ευρώ ανά επιπλέον μέτρο μήκους, πάνω από δώδεκα (12) και μέχρι δεκαπέντε (15) μέτρα δεκαπέντε χιλιάδες (15.000) ευρώ ανά επιπλέον μέτρο μήκους, πάνω από δεκαπέντε (15) και μέχρι δεκαοκτώ (18) μέτρα είκοσι δύο χιλιάδες πεντακόσια (22.500) ευρώ ανά επιπλέον μέτρο μήκους, πάνω από δεκαοκτώ (18) και μέχρι είκοσι δύο (22) μέτρα τριάντα χιλιάδες (30.000) ευρώ ανά επιπλέον μέτρο μήκους και πάνω από είκοσι δύο (22) μέτρα προστίθενται πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ ανά επιπλέον μέτρο μήκους.

Τα ποσά της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης αυτής της υποπερίπτωσης μειώνονται κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) προκειμένου για ιστιοφόρα σκάφη. Κατά το ίδιο ποσοστό μειώνονται και για πλοία αναψυχής που έχουν κατασκευασθεί ή

κατασκευάζονται στην Ελλάδα εξ ολοκλήρου από ξύλο, τύπων «τρεχαντήρι», που προέρχονται από την ελληνική ναυτική παράδοση. Η τεκμαρτή δαπάνη από κάθε σκάφος μειώνεται ανάλογα με την παλαιότητά του κατά ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15%) αν έχει περάσει χρονικό διάστημα πάνω από πέντε (5) έτη και μέχρι δέκα (10) έτη από το έτος που νηολογήθηκε για πρώτη φορά και τριάντα τοις εκατό (30%) αν έχει περάσει χρονικό διάστημα πάνω από δέκα (10) έτη. Για σκάφη με μόνιμο πλήρωμα ναυτολογημένο για ολόκληρο ή μέρος του έτους, στην παραπάνω δαπάνη προστίθεται και η αμοιβή του πληρώματος. Τα σκάφη επαγγελματικής χρήσης δεν λαμβάνονται υπόψη για την αντικειμενική δαπάνη. Οι διατάξεις της περίπτωσης γ', εκτός αυτών που αναφέρονται στην παλαιότητα των αυτοκινήτων, εφαρμόζονται ανάλογα και στην περίπτωση αυτή.

ζ) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη για αεροσκάφη, ελικόπτερα και ανεμόπτερα κυριότητας ή κατοχής του φορολογουμένου, της συζύγου του ή των προσώπων που συνοικούν μαζί τους και τους βαρύνουν, η οποία ορίζεται ως εξής:

- Για ανεμόπτερα στο ποσό των οκτώ χιλιάδων (8.000) ευρώ.
- Για αεροσκάφη με κινητήρα κοινό, εσωτερικής καύσης, καθώς και ελικόπτερα, στο ποσό των εξήντα πέντε χιλιάδων (65.000) ευρώ για τους εκατόν πενήντα (150) πρώτους ίππους ισχύος του κινητήρα τους που προσαυξάνεται με το ποσό των πεντακοσίων (500) ευρώ για κάθε ίππο πάνω από τους εκατόν πενήντα (150) ίππους.
- Για αεροσκάφη αεριοπροωθούμενα (jet) στο ποσό των διακοσίων (200) ευρώ για κάθε λίμπρα ώθησης.
- Για τις υπερελαφρές πτητικές αθλητικές μηχανές (Υ.Π.Α.Μ.) που υπάγονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 4 του υπ' αριθμό. Δ2/26314/8802/27.7.2010

Κανονισμού υπερελαφρών πτητικών αθλητικών μηχανών (ΦΕΚ 1360 Β'), στο ποσό των είκοσι χιλιάδων (20.000) ευρώ. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου ισχύει από 1.1.2011 και μετά. Οι διατάξεις της περίπτωσης γ', εκτός της ακινησίας και παλαιότητας, εφαρμόζονται αναλόγως και στην περίπτωση αυτή.

η) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, εξωτερικής δεξαμενής κολύμβησης που προκύπτει για τον κύριο ή κάτοχο αυτής, ορίζεται, ανάλογα με την επιφάνειά της, ανά κλίμακα, σε εκατόν εξήντα (160) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο μέχρι τα εξήντα (60) τετραγωνικά μέτρα και σε τριακόσια είκοσι (320) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο για επιφάνεια άνω των εξήντα (60) τετραγωνικών μέτρων.

Προκειμένου για εσωτερική δεξαμενή κολύμβησης τα παραπάνω ποσά διπλασιάζονται.

θ) Η ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη του φορολογουμένου ορίζεται σε τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ προκειμένου για τον άγαμο και σε πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ για τους συζύγους που υποβάλλουν κοινή δήλωση.

2. Το ετήσιο συνολικό ποσό της αντικειμενικής δαπάνης, που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να αμφισβητηθεί από τον φορολογούμενο όταν αυτό είναι μεγαλύτερο από την πραγματική δαπάνη του φορολογουμένου και των μελών που τον βαρύνουν, εφόσον αυτό αποδεικνύεται από τον υπόχρεο με βάση πραγματικά περιστατικά ή στοιχεία. Τέτοια περιστατικά συντρέχουν ιδίως στο πρόσωπο των υπόχρεων, οι οποίοι:

α) Υπηρετούν τη στρατιωτική θητεία τους στις Ένοπλες Δυνάμεις,

β) Είναι φυλακισμένοι,

γ) Νοσηλεύονται σε νοσοκομείο ή κλινική,

δ) Είναι άνεργοι και δικαιούνται βοήθημα ανεργίας,

ε) Συγκατοικούν με συγγενείς πρώτου βαθμού και έχουν μειωμένες δαπάνες διαβίωσης, λόγω αποδεδειγμένης συμβολής στις δαπάνες αυτές των συγγενών τους με την προϋπόθεση ότι οι τελευταίοι αυτοί έχουν εισόδημα από εμφανείς πηγές,

στ) Είναι ορφανοί ανήλικοι οι οποίοι έχουν στην κυριότητά τους επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης από κληρονομιά του πατέρα ή της μητέρας τους και

ζ) Προσκομίζουν στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται ότι για λόγους ανώτερης βίας πραγματοποίησαν δαπάνη μικρότερη από την αντικειμενική.

Όταν συντρέχει μία ή περισσότερες από τις περιπτώσεις αυτές, ο φορολογούμενος υποχρεούται να υποβάλει μαζί με τη δήλωσή του και τα αναγκαία δικαιολογητικά για την απόδειξη των ισχυρισμών του. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την αλήθεια των ισχυρισμών και την ακρίβεια των αποδεικτικών στοιχείων του φορολογουμένου και μειώνει ανάλογα την ετήσια αντικειμενική δαπάνη, στην οποία αναφέρονται οι ισχυρισμοί και τα αποδεικτικά στοιχεία.

Στις πιο πάνω α' και ε' περιπτώσεις, η διαφορά μεταξύ της αντικειμενικής δαπάνης και της πραγματικής δαπάνης λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό της συνολικής αντικειμενικής δαπάνης του γονέα ή του τέκνου που συμβάλλει στις δαπάνες διαβίωσης του υπόχρεου.

Αν πρόκειται για τους γονείς, η διαφορά αντικειμενικής δαπάνης καταλογίζεται σε εκείνον που έχει το μεγαλύτερο εισόδημα ».

2. Άρθρο 17. Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων

Το άρθρο 17 του ν. 2238/1994 όπως ισχύει σήμερα, έχει ως εξής:

« Ως ετήσια τεκμαρτή δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που τους βαρύνουν λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για:

α) Αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων, δίτροχων ή τρίτροχων αυτοκινούμενων οχημάτων, πλοίων αναψυχής και λοιπών σκαφών αναψυχής, αεροσκαφών και κινητών πραγμάτων μεγάλης αξίας. Ως κινητά πράγματα μεγάλης αξίας νοούνται εκείνα που η αξία τους υπερβαίνει το ποσό των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ. Αν η αξία κάθε πράγματος είναι μικρότερη του ποσού αυτού, τα αγορασθέντα όμως πράγματα αποτελούν κατά τις συναλλακτικές αντιλήψεις ενιαίο σύνολο, τότε για τον υπολογισμό της αξίας λαμβάνεται υπόψη η αξία όλων αυτών των πραγμάτων, εφόσον υπερβαίνει το ποσό των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ. Κατά την εφαρμογή των διατάξεων αυτής της περίπτωσης δεν λαμβάνονται υπόψη τα χρηματικά ποσά που διατίθενται για την αγορά κινητών πραγμάτων που αποτελούν το άμεσο αντικείμενο της ασκούμενης εμπορικής δραστηριότητας.

β) Η περίπτωση β' του άρθρου 17 καταργήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 10 του Ν 3091/2002 (ΦΕΚ Α' 330/24.12.2002), ισχύς για εισοδήματα που αποκτώνται ή δαπάνες που πραγματοποιούνται από 1.1.2003.

γ) Αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης. Ως τίμημα αγοράς λαμβάνεται η

αξία που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν.1249/1982. Αν το τίμημα που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως καταβαλλόμενη δαπάνη λαμβάνεται το καθοριζόμενο σε αυτά τα συμβόλαια τίμημα. Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως καταβαλλόμενη δαπάνη λαμβάνεται:

- Το τίμημα που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια.
- Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος ή της αξίας κατά περίπτωση, που φορολογήθηκε και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, η οποία εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων.

δ) Χορήγηση δανείων προς οποιονδήποτε.

ε) Η ετήσια δαπάνη για δωρεές, γονικές παροχές ή χορηγίες χρηματικών ποσών, εφόσον αυτά υπερβαίνουν ετησίως τα τριακόσια (300) Ευρώ, εκτός από τις δωρεές προς το Δημόσιο, τους δήμους και τις κοινότητες του Κράτους, τα ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα, τα κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και τα νοσοκομεία, που αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό, καθώς και τα προνοιακά ιδρύματα του ευρύτερου δημόσιου τομέα (κρατικά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου), ως και τα προνοιακά ιδρύματα ιδιωτικού δικαίου των οποίων οι εν γένει δαπάνες λειτουργίας καλύπτονται τουλάχιστον κατά εβδομήντα τοις εκατό (70%) με επιχορηγήσεις από τον Κρατικό Προϋπολογισμό.

Ομοίως, εξαιρούνται οι δωρεές ή χορηγίες προς τα κοινωφελή ιδρύματα, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα έχουν συσταθεί ή συνιστώνται και τα

οποία επιδιώκουν κοινωφελείς σκοπούς, καθώς και τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα υπάρχουν ή συνιστώνται, εφόσον επιδιώκουν σκοπούς πολιτιστικούς.

στ) Απόσβεση δανείων ή πιστώσεων οποιασδήποτε μορφής. Στο ποσό της δαπάνης αυτής περιλαμβάνεται και το ποσό των οικείων τόκων στους οποίους περιλαμβάνονται και οι τυχόν τόκοι υπερημερίας ».

3. Άρθρο 18. Μη εφαρμογή αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών

Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη και η δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων δεν εφαρμόζονται:

α) Προκειμένου για αντικειμενική δαπάνη η οποία προκύπτει βάσει επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης αναπήρου, το οποίο απαλλάσσεται από τα τέλη κυκλοφορίας.

β) Προκειμένου για αλλοδαπό προσωπικό που δεν διαμένει μόνιμα στην Ελλάδα ή ημεδαπό προσωπικό που διαμένει μόνιμα στο εξωτερικό και απασχολείται αποκλειστικά σε επιχειρήσεις που υπάγονται στις διατάξεις του α.ν. 89/1967 (ΦΕΚ 132 Α'), του α.ν. 378/1968 (ΦΕΚ 82Α') και του άρθρου 25 του ν. 27/1975 (ΦΕΚ 77 Α'), για το ποσό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης, η οποία προκύπτει βάσει του επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης ή της κατοικίας.

γ) Προκειμένου για επιχειρήσεις μεταπώλησης αυτοκινήτων που έχουν υπαχθεί στο ειδικό καθεστώς φορολογίας του άρθρου 45 του ν. 2859/2000, για την αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει βάσει των επιβατικών αυτοκινήτων που έχουν αγορασθεί για μεταπώληση με βάση τις διατάξεις του άρθρου 45 του ν. 2859/2000, εφόσον η άδεια και οι πινακίδες κυκλοφορίας του μεταβιβαζόμενου αυτοκινήτου οχήματος έχουν

παραμένει στη ΔΟΥ στην οποία έγινε η μεταβίβαση του αυτοκινήτου προς την επιχείρηση μεταπώλησης μέχρι και την ημερομηνία μεταπώλησης από αυτή σε τρίτο και το αυτοκίνητο κατά το χρονικό αυτό διάστημα δεν κυκλοφόρησε παράνομα. Για τις μεταπωλήσεις αυτής της περίπτωσης δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις των παραγράφων 10 μέχρι και 14 του άρθρου 81. Οι μεταπωλήτριες επιχειρήσεις έχουν υποχρέωση μαζί με την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος να συνυποβάλουν υπεύθυνη δήλωση του ν.1599/1986, στην οποία να αναγράφουν τα πιο πάνω αυτοκίνητα που αγόρασαν ή πώλησαν στο οικείο έτος.

Προκειμένου για ατομικές επιχειρήσεις μεταπώλησης αυτοκινήτων της περίπτωσης αυτής, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει από τα προς πώληση οχήματα, όταν δεν κατατεθούν η άδεια και οι πινακίδες κυκλοφορίας τους στη Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τα ανωτέρω, δεν μπορεί να υπερβαίνει τη μεγαλύτερη αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει από αυτοκίνητο της επιχείρησης. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου έχουν εφαρμογή για δαπάνες που προκύπτουν από 1.1.2010 και μετά.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ορίζεται κάθε άλλο θέμα για την εφαρμογή αυτής της περίπτωσης.

δ) Προκειμένου για αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει με βάση σκάφη αναψυχής ιδιωτικής χρήσης, κυριότητας ή κατοχής μονίμων κατοίκων εξωτερικού.

ε) Προκειμένου για αγορά πάγιου εξοπλισμού επαγγελματικής χρήσης από πρόσωπα που ασκούν εμπορική ή γεωργική επιχείρηση ή ελεύθεριο επάγγελμα.

στ) Προκειμένου για αγορά επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης, ειδικά διασκευασμένων για πρόσωπα που παρουσιάζουν κινητικές αναπηρίες που υπερβαίνουν σε ποσοστό το εξήντα επτά τοις εκατό (67%).

Ως επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης ειδικά διασκευασμένα για κινητικά αναπήρους θεωρούνται εκείνα που διασκευάστηκαν ύστερα από άδεια της αρμόδιας αρχής για να οδηγούνται από πρόσωπα που παρουσιάζουν κινητική αναπηρία με ποσοστό πάνω από εξήντα επτά τοις εκατό (67%) ή για να μεταφέρουν αυτά τα πρόσωπα μαζί με τα αντικείμενα που είναι απαραίτητα για τη μετακίνησή τους.

ζ) Οι ετήσιες αντικειμενικές δαπάνες που υπολογίζονται σύμφωνα με το άρθρο 16 προκειμένου για συνταξιούχους οι οποίοι έχουν υπερβεί το 65ο έτος της ηλικίας τους εφαρμόζονται μειωμένες κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) των όσων προκύπτουν σύμφωνα με τις προηγούμενες διατάξεις.

η) Προκειμένου για φυσικό πρόσωπο που έχει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στην αλλοδαπή, εφόσον δεν αποκτά εισόδημα στην Ελλάδα.

III.Σχολιασμός των διατάξεων που αφορούν το άρθρο 16 του ν.2238/1994

Στην προηγούμενη ενότητα παραθέσαμε τις διατάξεις των άρθρων 16, 17 και 18 του ν.2238/1994 για την καλύτερη κατανόηση και για μια πλήρη εικόνα του προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος, με βάση τις δαπάνες. Σε αυτήν την ενότητα θα αναφέρουμε και θα σχολιάσουμε τις διατάξεις που αφορούν το άρθρο 16 αλλά και αντίστοιχα τα άρθρα 17 και 18, βασιζόμενοι στον ν.3986/2011 και στις αλλαγές που έχει επιφέρει.

1. Αντικειμενικές δαπάνες κατοικιών

1.1 Κύρια κατοικία

Με το άρθρου 28 του ν. 3986/2011, έγιναν τροποποιήσεις στο άρθρο 16 του ν. 2238/1994. Σύμφωνα με τις νέες διατάξεις, αυξήθηκαν τα ποσά σε ευρώ ανά τετραγωνικό μέτρο για τον προσδιορισμό του αντικειμενικού εισοδήματος με βάση τη συνολική ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που συνοικούν και τους βαρύνουν, για ιδιοκατοικούμενες ή μισθωμένες ή δωρεάν παραχωρηθείσες κύριες και δευτερεύουσες κατοικίες (εξοχικές ή μη).

Όπως είναι ήδη γνωστό, μετά τις αλλαγές που επέφερε ν. 3842/2010, οι φορολογούμενοι επιβαρύνονται με ετήσια αντικειμενική δαπάνη για:

- α) Κατοικίες τις οποίες ιδιοκατοικούν (κύριες και δευτερεύουσες ανεξαρτήτως αν είναι εξοχικές ή μη),
- β) Κατοικίες στις οποίες διαμένουν και είναι μισθωμένες (κύριες και δευτερεύουσες ανεξαρτήτως αν είναι εξοχικές ή μη),
- γ) Κατοικίες στις οποίες διαμένουν και οι οποίες τους έχουν παραχωρηθεί δωρεάν από κάποιον τρίτο.

Η αντικειμενική δαπάνη κατοικίας δηλαδή βαρύνει αυτόν που την ιδιοκατοικεί, αυτόν που τη μισθώνει από κάποιον τρίτο και αυτόν που διαμένει σε κατοικία που του έχει παραχωρηθεί δωρεάν από κάποιον τρίτο.

Ειδικότερα, με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 16 του ν.2238/1994 έτσι όπως αυτή τροποποιήθηκε με την παραγραφο 1 του άρθρου 28 του ν3986/2011, ορίζεται ότι η ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης για κύρια κατοικία υπολογίζεται κλιμακωτά με βάση την επιφάνειά της ως ακολούθως:

Πίνακας Α:

Επιφάνεια κύριας κατοικίας σε τ.μ.	Ποσά σε ευρώ ανά τ.μ.
Μέχρι 80 τ.μ.	40 ευρώ
Από 81 έως 120 τ.μ.	65 ευρώ
Από 121 έως 200 τ.μ.	110 ευρώ
Από 201 έως 300 τ.μ.	200 ευρώ
Άνω των 300 τ.μ	400 ευρώ

Για το έτος 2010 τα αντίστοιχα ποσά ήταν τα ακόλουθα:

Επιφάνεια κύριας κατοικίας σε τ.μ.	Ποσά σε ευρώ ανά τ.μ.
Μέχρι 80 τ.μ.	30 ευρώ
Από 81 έως 120 τ.μ.	50 ευρώ
Από 121 έως 200 τ.μ.	80 ευρώ
Από 201 έως 300 τ.μ.	150 ευρώ
Άνω των 300 τ.μ.	300 ευρώ

Συγκρίνοντας τους δυο πίνακες, βλέπουμε ότι προκύπτει μια σημαντική επιβάρυνση για τους φορολογούμενους για το έτος 2011.

Να σημειώσουμε εδώ, ότι για τον υπολογισμό της αντικειμενικής δαπάνης η επιφάνεια των κύριων και βοηθητικών χώρων της κατοικίας πρέπει να είναι πάντα σε ακέραιο αριθμό. Αν υπάρχει δεκαδικό ψηφίο πρέπει να στρογγυλοποιηθεί στον αμέσως πλησιέστερο ακέραιο αριθμό, π.χ. αν η επιφάνεια των κυρίων χώρων είναι 105,4 τ.μ. θα αναγράψουμε στη δήλωση 105 τ.μ., αν είναι 105,5 τ.μ. θα αναγράψουμε 106 τ.μ.

Τα παραπάνω ποσά του Πίνακα Α, προσαυξάνονται, προκειμένου για κατοικίες που βρίσκονται σε περιοχές με τιμή ζώνης σύμφωνα με τον αντικειμενικό προσδιορισμό των ακινήτων, από 2.800 ευρώ έως 4.999 ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, κατά ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) και για περιοχές με τιμή ζώνης από 5.000 ευρώ και άνω το τετραγωνικό μέτρο, κατά ποσοστό εβδομήντα τοις εκατό (70%). Όλα τα παραπάνω ποσά προσαυξάνονται προκειμένου για μονοκατοικίες, κατά ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%)

Παράδειγμα:

Έστω φορολογούμενος ιδιοκατοικεί σε ένα διαμέρισμα που βρίσκεται στον 3ο όροφο επί της οδού Μπουμπουλίνας 16 στο Άργος. Το διαμέρισμα αυτό έχει επιφάνεια κυρίων χώρων 132 τ.μ, και βρίσκεται σε περιοχή με τιμή ζώνης 1.200 ευρώ το τ.μ.. Οι δρόμοι που περικλείουν το οικοδομικό τετράγωνο είναι οι ακόλουθοι: Σητείας, Νικομήδειας και Δημοκρατίας. Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη υπολογίζεται ως εξής:

Αντικειμενική δαπάνη κύριων χώρων					
Τετραγ. Μέτρα	Επιφάνεια σε τ.μ.	X	Δαπάνη ανά τ.μ.	=	Σύνολο αντικειμεν. δαπάνης
Έως 80 τ.μ.	80	X	40,00	=	3.200,00
Από 81 έως 120 τ.μ.	40	X	65,00	=	2.600,00
Από 121 έως 132 τ.μ.	12	X	110,00	=	1.320,00
ΣΥΝΟΛΟ					7.120,00

Άρα συνολική αντικειμενική δαπάνη κατοικίας: 7.120,00 €.

Η αντίστοιχη αντικειμενική δαπάνη για το έτος 2010 ήταν 5.360,00 €, προκύπτει δηλαδή επιβάρυνση για τον φορολογούμενο της τάξεως των 1.760,00 €.

1.2 Βοηθητικοί Χώροι

Για τον υπολογισμό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης διαβίωσης των βοηθητικών χώρων της κύριας κατοικίας, σύμφωνα με την τροποποίηση που επήλθε με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 του ν.3986/2011, έχουν ορισθεί τα σαράντα ευρώ (40) ανά τετραγωνικό μέτρο (σ.σ. το 2010 ήταν 30,00 ανά τετραγωνικό μέτρο), ανεξάρτητα από το μέγεθος της επιφάνειας.

Παράδειγμα:

Έστω φορολογούμενος ιδιοκατοικεί σε ένα διαμέρισμα που βρίσκεται στον 2ο όροφο επί της οδού Έλενας Βενιζέλου 23 στην Νέα Ιωνία Βόλου. Το διαμέρισμα αυτό έχει επιφάνεια κυρίων χώρων 147 τ.μ., και επιφάνεια βοηθητικών χώρων 20 τ.μ. και βρίσκεται σε περιοχή με τιμή ζώνης 1.400 ευρώ το τ.μ.. Οι δρόμοι που περικλείουν το οικοδομικό τετράγωνο είναι οι εξής: Μακεδονομάχων, Φιλίας των λαών και Ηρώων πολυτεχνείου. Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη υπολογίζεται ως εξής:

Αντικειμενική δαπάνη κύριων χώρων					
Τετραγ. Μέτρα	Επιφάνεια σε τ.μ.	X	Δαπάνη ανά τ.μ.	=	Σύνολο αντικειμεν. δαπάνης
Έως 80 τ.μ.	80	X	40,00	=	3.200,00
Από 81 έως 120 τ.μ.	40	X	65,00	=	2.600,00
Από 121 έως 150 τ.μ.	27	X	110,00	=	2.970,00
ΣΥΝΟΛΟ					8.770,00

Αντικειμενική δαπάνη βοηθητικών χώρων				
Επιφάνεια σε τ.μ.	X	Δαπάνη ανά τ.μ.	=	Σύνολο αντικειμενικής δαπάνης

20	X	40,00	=	800,00
----	---	-------	---	---------------

Άρα συνολική αντικειμενική δαπάνη κατοικίας: $8.770,00 + 800,00 = 9.570,00$ €.

Η αντίστοιχη αντικειμενική δαπάνη για το έτος 2010 ήταν 7.160,00 €, προκύπτει δηλαδή επιβάρυνση για τον φορολογούμενο της τάξεως των 2.410,00 €.

1.3 Συντελεστές βαρύτητας

Προκειμένου για κατοικίες που βρίσκονται σε περιοχές με τιμή ζώνης σύμφωνα με τον αντικειμενικό προσδιορισμό των ακινήτων, από δύο χιλιάδες οχτακόσια ευρώ (2.800) έως τέσσερις χιλιάδες εννιακόσια ενενήντα εννέα ευρώ (4.999) το τετραγωνικό μέτρο, τα παραπάνω ποσά προσαυξάνονται κατά ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) και για περιοχές με τιμή ζώνης από πέντε χιλιάδες ευρώ (5.000) και άνω το τετραγωνικό μέτρο, κατά ποσοστό εβδομήντα τοις εκατό (70%). Προκειμένου για μονοκατοικίες τα πιο πάνω ποσά προσαυξάνονται κατά ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%). Για τα ακίνητα που βρίσκονται σε περιοχές εκτός αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων θα λαμβάνεται υπόψη η τιμή εκκίνησης.

Παράδειγμα 1:

Έστω φορολογούμενος ιδιοκατοικεί ολόκληρο το έτος σε ένα διαμέρισμα που βρίσκεται στον 6ο όροφο επί της οδού Ελευθερίας 8 στην Ηλιούπολη Αθηνών, έχει επιφάνεια κυρίων χώρων 220 τ.μ. και επιφάνεια βοηθητικών χώρων 30 τ.μ.. Το ακίνητο βρίσκεται σε περιοχή με τιμή ζώνης 4.500 ευρώ το τ.μ.. Οι δρόμοι που περικλείουν το οικοδομικό τετράγωνο είναι οι ακόλουθοι: Αναπήρων πολέμου, Γάδου και Ψηλορείτη. Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη υπολογίζεται ως εξής:

Αντικειμενική δαπάνη κύριων χώρων					
Τετραγ. Μέτρα	Επιφάνεια σε τ.μ.	X	Δαπάνη ανά τ.μ.	=	Σύνολο αντικειμεν. δαπάνης
Έως 80 τ.μ.	80	X	40,00	=	3.200,00
Από 81 έως 120 τ.μ.	40	X	65,00	=	2.600,00
Από 121 έως 200 τ.μ.	80	X	110,00	=	8.800,00
Από 201 έως 250 τ.μ.	20	X	200,00	=	4.000,00
ΣΥΝΟΛΟ					18.600,00

Αντικειμενική δαπάνη βοηθητικών χώρων				
Επιφάνεια σε τ.μ.	X	Δαπάνη ανά τ.μ.	=	Σύνολο αντικειμεν. δαπάνης
30	X	40.00	=	1.200.00

Άρα συνολική αντικειμενική δαπάνη κατοικίας: $18.600,00 + 1.200,00 = 19.800,00 \text{ €}$.

Επειδή η κατοικία βρίσκεται σε περιοχή με τιμή ζώνης 4.500,00 το τ.μ., θα έχουμε προσαύξηση της αντικειμενικής δαπάνης κατά 40%. Δηλαδή: $19.800,00 + (19.800,00 \times 40\%) = 19.800,00 + 7.962,00 = 27.720,00$. Άρα η συνολική αντικειμενική δαπάνη του ακινήτου ανέρχεται στο ποσό των 27.720,00 €.

Η αντίστοιχη αντικειμενική δαπάνη για το έτος 2010 ήταν 20.580,00 €, προκύπτει δηλαδή επιβάρυνση για τον φορολογούμενο της τάξεως των 7.140,00 €.

Παράδειγμα 2:

Αν στο προηγούμενο παράδειγμα το ακίνητο βρισκόταν σε περιοχή με τιμή ζώνης 6.000,00 ευρώ, τότε θα είχαμε προσαύξηση κατά 70 %.

Δηλαδή: $19.800,00 + (19.800,00 \times 70\%) = 19.800,00 + 13.860,00 = 33.660,00$. Άρα η συνολική αντικειμενική δαπάνη του ακινήτου ανέρχεται στο ποσό των 33.660,00 €.

Στην περίπτωση αυτή η αντίστοιχη αντικειμενική δαπάνη για το έτος 2010 ήταν 24.990,00 €, προκύπτει δηλαδή επιβάρυνση για τον φορολογούμενο της τάξεως των 8.610,00 €.

1.4 Μονοκατοικίες

Στις περιπτώσεις που υπάρχουν μονοκατοικίες σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 του ν.2238/1994, τα ποσά που υπολογίζονται σύμφωνα με τα παραπάνω προσαυξάνονται κατά ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%).

Ποια είναι η έννοια της μονοκατοικίας: Μονοκατοικία είναι το κτίσμα που αποτελεί λειτουργικά μία μόνο κατοικία με τους βοηθητικούς χώρους (αποθήκες, θέσεις στάθμευσης κ.λπ.), η οποία μπορεί να είναι σε ένα όροφο ή σε περισσότερους ορόφους (μεζονέτα) και δεν εφάπτεται με άλλο κτίσμα είτε οριζόντια είτε κάθετα. Μονοκατοικίες θεωρούνται επίσης και κτίσματα σε επαφή με άλλα, που ανήκουν

όμως σε διαφορετικές κάθετες ιδιοκτησίες και πληρούν κατά τα λοιπά τις παραπάνω προϋποθέσεις. Οι περιπτώσεις που ακολουθούν δεν χαρακτηρίζονται μονοκατοικίες:

α) Διώροφος οικοδομή με ισόγειο κατάστημα και 1ο όροφο κατοικία. β) Ισόγειο διαμέρισμα που βρίσκεται σε επαφή με άλλο ισόγειο. γ) Ισόγεια επαγγελματική στέγη που βρίσκεται σε επαφή με άλλη μονοκατοικία. Τα πιο πάνω ισχύουν ανεξάρτητα να έχει συσταθεί πράξη οριζόντιας ιδιοκτησίας.

Παράδειγμα 1:

Έστω φορολογούμενος ιδιοκατοικεί ολόκληρο το έτος σε μια μονοκατοικία (μεζονέτα με ισόγειο και πρώτο όροφο) που βρίσκεται στην οδό Σμύρνης 3 στους Νέους Πόρους Πιερίας έχει επιφάνεια κυρίων χώρων 190 τ.μ., επιφάνεια βοηθητικών χώρων 70 τ.μ. και βρίσκεται σε περιοχή με τιμή ζώνης 2.500 ευρώ το τ.μ.. Οι δρόμοι που περικλείουν το οικοδομικό τετράγωνο είναι οι ακόλουθοι: Ηπείρου, Έβανς και Σαμαριάς. Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη υπολογίζεται ως εξής:

Αντικειμενική δαπάνη κύριων χώρων					
Τετραγ. Μέτρα	Επιφάνεια σε τ.μ.	X	Δαπάνη ανά τ.μ.	=	Σύνολο αντικειμεν. Δαπάνης
Έως 80 τ.μ.	80	X	40,00	=	3.200,00
Από 81 έως 120 τ.μ.	40	X	65,00	=	2.600,00

Από 121 έως 200 τ.μ	70	X	110,00	=	7.700,00
ΣΥΝΟΛΟ ΚΥΡΙΩΝ ΧΩΡΩΝ					13.500,00

Αντικειμενική δαπάνη βοηθητικών χώρων				
Επιφάνεια σε τ.μ.	X	Δαπάνη ανά τ.μ.	=	Σύνολο αντικειμενικής Δαπάνης
70	x	40	=	2.800.00

Άρα συνολική αντικειμενική δαπάνη κατοικίας: $13.500,00 + 2.800,00 = 16.300,00 \text{ €}$.

Επειδή όμως πρόκειται για μονοκατοικία, θα έχουμε προσαύξηση κατά 20%.
 Δηλαδή: $16.300,00 + (16.300,00 \times 20\%) = 16.300,00 + 3.260,00 = 19.560,00$. Άρα η συνολική αντικειμενική δαπάνη του ακινήτου ανέρχεται στο ποσό των 19.560,00 €.

Η αντίστοιχη αντικειμενική δαπάνη για το έτος 2010 ήταν 14.520,00 €, προκύπτει δηλαδή επιβάρυνση για τον φορολογούμενο της τάξεως των 5.040,00 €.

Παράδειγμα 2:

Έστω φορολογούμενος ιδιοκατοικεί ολόκληρο το έτος σε μια μονοκατοικία (μεζονέτα με ισόγειο και πρώτο όροφο) που βρίσκεται επί της οδού Μακεδονίας 135 στην Κασσάνδρα Χαλκιδικής, έχει επιφάνεια κυρίων χώρων 323 τ.μ., και επιφάνεια βοηθητικών χώρων 82 τ.μ.. Το ακίνητο βρίσκεται σε περιοχή με τιμή ζώνης 4.800 ευρώ το τ.μ.. Οι δρόμοι που περικλείουν το οικοδομικό τετράγωνο είναι οι ακόλουθοι: Μπότσαρη, Ιάσωνος και Αγάπης. Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη υπολογίζεται ως εξής:

Αντικειμενική δαπάνη κύριων χώρων					
Τετραγ. μέτρα	Επιφάνεια σε τ.μ.	Χ	Δαπάνη ανά τ.μ.	=	Σύνολο αντικειμεν. Δαπάνης
Έως 80 τ.μ.	80	Χ	40	=	3.200,00
Από 81 έως 120 τ.μ.	40	Χ	65	=	2.600,00
Από 121 έως 200 τ.μ	80	Χ	110	=	8.800,00
Από 201 έως 300 τ.μ.	100	Χ	200	=	20.000,00
Άνω των 300 τ.μ	23	Χ	400	=	9.200,00
ΣΥΝΟΛΟ ΚΥΡΙΩΝ ΧΩΡΩΝ					43.800,00

Αντικειμενική δαπάνη βοηθητικών χώρων					
Επιφάνεια σε τ.μ.	Χ	Δαπάνη ανά τ.μ.	=	Σύνολο αντικειμενικής δαπάνης	
82	Χ	40	=	3.280,00	

Άρα συνολική αντικειμενική δαπάνη κατοικίας: $43.800,00 + 3.280,00 = 47.080,00 \text{ €}$.

Επειδή όμως πρόκειται για μονοκατοικία που βρίσκεται σε περιοχή με τιμή ζώνης 4.800,00 θα έχουμε προσαύξηση κατά 40% (λόγω τιμής ζώνης) και στη συνέχεια προσαύξηση κατά 20% (επειδή πρόκειται για μονοκατοικία). Συνεπώς έχουμε: $47.080,00 + (47.080,00 \times 40\%) = 47.080,00 + 18.832,00 = 65.912,00$. Στη συνέχεια έχουμε: $65.912,00 + (65.912,00 \times 20\%) = 65.912,00 + 13.182,40 = 79.094,40 \text{ €}$.

Άρα η συνολική αντικειμενική δαπάνη του ακινήτου ανέρχεται στο ποσό των 79.094,40 €.

Η αντίστοιχη αντικειμενική δαπάνη για το έτος 2010 ήταν 59.068,80 €, προκύπτει δηλαδή επιβάρυνση για τον φορολογούμενο της τάξεως των 20.025,60 €. (!!!)

1.5 Μίσθωση για ολόκληρο το έτος ή μίσθωση για μέρους του έτους

Αν μια κατοικία μισθώνεται για ολόκληρο το έτος, τότε η αντικειμενική δαπάνη αυτής βαρύνει τον μισθωτή, δηλαδή αυτόν που διαμένει στο μισθωμένο ακίνητο. Αν μισθώνεται για ορισμένους μήνες μέσα στο έτος τα ετήσια ποσά της αντικειμενικής δαπάνης που βαρύνουν τον μισθωτή, θα επιμερίζονται με βάση τους μήνες που διαρκεί η μίσθωση. Σε περίπτωση μίσθωσης της κύριας κατοικίας, τα ποσά της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης διαβίωσης είναι ανεξάρτητα των πραγματικά καταβαλλόμενων ποσών μισθωμάτων, όπως αυτά προκύπτουν από τα οικεία μισθωτήρια συμβόλαια. Δηλαδή, θα δηλώνονται τα ποσά της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης διαβίωσης έστω και αν είναι μεγαλύτερα των πραγματικών ποσών των μισθωμάτων. Αν η μίσθωση γίνει κατά την διάρκεια του μήνα, τότε κατά ανάλογη εφαρμογή άλλων διατάξεων του άρθρου 16 του ν.2238/1994, διάστημα του μήνα μεγαλύτερο των 15 ημερών θα πρέπει να θεωρείται ολόκληρος μήνας και αντίθετα διάστημα του μήνα μικρότερο των 15 ημερών δεν θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη.

Παράδειγμα 1:

Έστω φορολογούμενος διαμένει για ολόκληρο το έτος σε ένα μισθωμένο ακίνητο που βρίσκεται επί της οδού Μεσσηνίας 42 στον Βύρωνα και έχει επιφάνεια κυρίων χώρων

187 τ.μ.. Το ακίνητο βρίσκεται σε περιοχή με τιμή ζώνης 3.700 ευρώ το τ.μ.. Οι δρόμοι που περικλείουν το οικοδομικό τετράγωνο είναι οι εξής: Αδ. Κοραή ,Σταδίου και Χ. Τρικούπη. Το ετήσιο μίσθωμα που καταβάλλει ο μισθωτής στον εκμισθωτή του ακινήτου είναι 12.000,00. Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη υπολογίζεται ως εξής:

Αντικειμενική δαπάνη κύριων χώρων				
Τετραγ. μέτρα	Επιφάνεια σε τ.μ.	Χ	Δαπάνη ανά τ.μ.	= Σύνολο αντικειμεν. δαπάνης
Έως 80 τ.μ.	80	Χ	40,00	= 3.200,00
Από 81 έως 120 τ.μ.	40	Χ	65,00	= 2.600,00
Από 121 έως 200 τ.μ.	67	Χ	110,00	= 7.370,00
ΣΥΝΟΛΟ				13.170,00

Επειδή η κατοικία βρίσκεται σε περιοχή με τιμή ζώνης 3.700,00 το τ.μ., θα έχουμε προσαύξηση της αντικειμενικής δαπάνης κατά 40%. Δηλαδή: $13.170,00 + (13.170,00 \times 40\%) = 13.170,00 + 5.268,00 = 18.438,00$. Άρα η συνολική αντικειμενική δαπάνη του ακινήτου ανέρχεται στο ποσό των 18.438,00 €.

Η αντίστοιχη αντικειμενική δαπάνη για το έτος 2010 ήταν 13.664,00 €, προκύπτει δηλαδή επιβάρυνση για τον φορολογούμενο της τάξεως των 4.774,00 €.

Παράδειγμα 2:

Αν στο προηγούμενο παράδειγμα το ακίνητο είχε μισθωθεί για τρεις μόνο μήνες το έτος, τότε η αντικειμενική δαπάνη που θα βαρύνει τον μισθωτή θα επιμεριστεί αναλόγως, ήτοι : $18.438,00 \times 3/12 = 4.609,50 \text{ €}$.

1.6 Δευτερεύουσες κατοικίες

Σύμφωνα με την περίπτωση β' της παρ. 1 του άρθρου 16 του ν.2238/1994, ως ετήσια αντικειμενική δαπάνη που εκτιμάται με βάση τα τ.μ. μιας ή περισσότερων ιδιοκατοικούμενων ή μισθωμένων δευτερευουσών κατοικιών, καθώς και των βοηθητικών χώρων αυτών, λαμβάνεται το ήμισυ της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης διαβίωσης, όπως αυτή υπολογίζεται για την κύρια κατοικία. Για τα ακίνητα που βρίσκονται σε περιοχές εκτός αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων θα λαμβάνεται υπόψη η τιμή εκκίνησης. Τέλος, σύμφωνα με την απόφαση ΠΟΛ.1135/4.10.2010, έγινε δεκτό ότι δεν υπολογίζεται αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης για δευτερεύουσες κατοικίες που μισθώνουν μόνιμοι κάτοικοι εξωτερικού για τουριστικούς λόγους.

Παράδειγμα:

Έστω φορολογούμενος διαθέτει εκτός της κύριας κατοικίας του κι ένα διαμέρισμα που το χρησιμοποιεί ως δευτερεύουσα κατοικία (για όλη τη διάρκεια του έτους) στην οδό Λέκκα 51 στην Νεάπολη Θεσσαλονίκης με επιφάνεια κυρίων χώρων 139 τ.μ.. Το ακίνητο βρίσκεται σε περιοχή με τιμή ζώνης 1700 ευρώ το τ.μ. Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη για την δευτερεύουσα κατοικία του υπολογίζεται ως εξής:

Αντικειμενική δαπάνη κύριων χώρων					
Τετραγ. μέτρα	Επιφάνεια σε τ.μ.	X	Δαπάνη ανά τ.μ.	=	Σύνολο αντικειμεν. δαπάνης
Έως 80 τ.μ.	80	X	40,00	=	3.200,00
Από 81 έως 120 τ.μ.	40	X	65,00	=	2.600,00
Από 121 έως 200 τ.μ.	19	X	110,00	=	2090,00
ΣΥΝΟΛΟ					7.890,00

Επειδή πρόκειται για δευτερεύουσα κατοικία, η αντικειμενική δαπάνη θα υπολογιστεί στο ήμισυ της αντικειμενικής όπως αυτή υπολογίζεται για την κύρια κατοικία. Άρα συνολική αντικειμενική δαπάνη δευτερεύουσας κατοικίας: $7.890,00 \times 50\% = 3.945,00 \text{ €}$.

Η αντίστοιχη αντικειμενική δαπάνη για το έτος 2010 ήταν 2.960,00 €, προκύπτει δηλαδή επιβάρυνση για τον φορολογούμενο της τάξεως των 985,00 €.

1.7 Δευτερεύουσες εξοχικές κατοικίες

Προκειμένου για δευτερεύουσες εξοχικές κατοικίες, με τις διατάξεις που είχαν καθιερωθεί με τον ν. 3842/2010, δεν ισχύει ο περιορισμός της ετήσιας δαπάνης διαβίωσης σε τρεις μήνες το έτος που ίσχυε έως 31/12/2009. Για τις δευτερεύουσες κατοικίες που ο φορολογούμενος θα τις χρησιμοποιεί ως εξοχικές, η αντικειμενική δαπάνη θα υπολογίζεται όπως και στις λοιπές δευτερεύουσες, δηλαδή για ολόκληρο το έτος και όχι για τρεις μήνες.

1.8 Κενές κατοικίες

Δεν υπολογίζεται ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης στις περιπτώσεις των κενών κατοικιών. Προκειμένου για κατοικίες που παραμένουν κενές για διάστημα μεγαλύτερο των έξι μηνών, απαιτείται η προσκόμιση φωτοαντίγραφων λογαριασμών της ΔΕΗ ή οποιοδήποτε άλλο στοιχείο (π.χ. λογαριασμοί ύδρευσης, κοινοχρήστων κ.λπ.) από το οποίο να αποδεικνύεται ότι το ακίνητο παρέμενε κενό για όλο το υπόψη διάστημα.

Αν λοιπόν ένας φορολογούμενος διαθέτει ένα ακίνητο το οποίο ούτε το ιδιοχρησιμοποιεί, ούτε το μισθώνει σε κάποιον τρίτο, ούτε το παραχωρεί δωρεάν σε κάποιον τρίτο, αλλά παραμένει κενό, τότε δεν θα το αναγράψει στον πίνακα 5 του εντύπου Ε1, αλλά θα το αναγράψει ως κενό στο έντυπο Ε2.

1.9 Συνιδιοκτησία

Σε περίπτωση συνιδιοκτησίας του ακινήτου, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης θα υπολογίζεται με βάση τη συνολική επιφάνεια της κατοικίας και στη συνέχεια θα γίνεται ο επιμερισμός της μεταξύ των συνιδιοκτητών, αναλόγως των ποσοστών συνιδιοκτησίας τους. Διευκρινίζεται ότι, σε περίπτωση συνιδιοκτησίας μιας κατοικίας π.χ. από δύο συνιδιοκτήτες όπου ο ένας έχει παραχωρήσει το ποσοστό ιδιοκτησίας του στον άλλο προκειμένου ο τελευταίος να χρησιμοποιήσει την κατοικία στο σύνολό της, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης που προκύπτει από τη συνολική επιφάνεια της κατοικίας θα βαρύνει τον ιδιοκτήτη που χρησιμοποιεί την κατοικία αυτή.

Παράδειγμα: Οι φορολογούμενοι «Α» και «Β» διαθέτουν ένα διαμέρισμα στην οδό Τροίας 79 στο Ρέθυμνο, ως κύρια κατοικία στο οποίο ιδιοκατοικούν. Το ακίνητο αυτό έχει επιφάνεια κυρίων χώρων 122 τ.μ., βρίσκεται σε περιοχή με τιμή ζώνης 1.100 ευρώ το τ.μ. και ανήκει κατά ποσοστό 50% πλήρους κυριότητας στον καθένα. Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη για την κύρια κατοικία τους εκτιμάται ως εξής:

Αντικειμενική δαπάνη κύριων χώρων					
Τετραγ. μέτρα	Επιφάνεια σε τ.μ.	X	Δαπάνη ανά τ.μ.	=	Σύνολο αντικειμεν. δαπάνης
Έως 80 τ.μ.	80	X	40,00	=	3.200,00

Από 81 έως 120 τ.μ.	40	X	65,00	=	2.600,00
Από 121 έως 200 τ.μ	2	X	110,00	=	220,00
ΣΥΝΟΛΟ					6.020,00

Επειδή το ακίνητο ανήκει κατά ποσοστό 50% πλήρους κυριότητας στον καθένα, η αντικειμενική δαπάνη θα υπολογιστεί ως εξής: Φορολογούμενος «Α» : 6.020,00 X 50% = 3.010,00 και Φορολογούμενος «Β» : 6.020,00 X 50% = 3.010,00

Αν ο Φορολογούμενος «Α» δεν διέμενε στο παραπάνω ακίνητο αλλά παραχωρούσε δωρεάν το ποσοστό του στο Φορολογούμενο «Β», τότε ο «Β» θα επιβαρυνόταν με το συνολικό ποσό της αντικειμενικής δαπάνης, ήτοι 6.020,00.

1.10 Δωρεάν παραχωρούμενες κατοικίες

Από το 2010 και μετά, ο φορολογούμενος βαρύνεται με την αντικειμενική δαπάνη και για κατοικία που του έχει παραχωρηθεί δωρεάν για να διαμένει. Η συγκεκριμένη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 16 του ν.2238/1994 έχει ως εξής:

«α) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, με βάση τα τετραγωνικά μέτρα της ιδιοκατοικούμενης ή μισθωμένης ή της δωρεάν παραχωρούμενης κύριας κατοικίας»

Ρητά λοιπόν ο νομοθέτης θέλησε να συμπεριλαμβάνονται και οι δωρεάν παραχωρούμενες κατοικίες στις αντικειμενικές δαπάνες. Να τονίσουμε εδώ ότι στις περιπτώσεις που έχει παραχωρηθεί δωρεάν μια κατοικία από το φορολογούμενο «Α» στο φορολογούμενο «Β», η αντικειμενική δαπάνη βαρύνει το φορολογούμενο «Β», ο οποίος χρησιμοποιεί το ακίνητο και διαμένει σ' αυτό.

Ας δούμε ενδεικτικά κάποιες βασικές περιπτώσεις δωρεάν παραχώρησης:

α) Δωρεάν παραχώρηση κύριας κατοικίας από γονέα που έχει την πλήρη κυριότητα του ακινήτου προς τα τέκνα του για να διαμένουν,

β) Δωρεάν παραχώρηση κύριας κατοικίας από τα τέκνα που έχουν την πλήρη κυριότητα του ακινήτου προς τον γονέα τους για να διαμένει,

γ) Δωρεάν παραχώρηση κύριας κατοικίας από γονέα που έχει την επικαρπία του ακινήτου προς τα τέκνα του που έχουν την ψιλή κυριότητα, για να διαμένουν,

δ) Δωρεάν παραχώρηση κύριας κατοικίας από τέκνα που έχουν την επικαρπία του ακινήτου προς τον γονέα τους που έχει τη ψιλή κυριότητα, για να διαμένει,

ε) Περιπτώσεις δωρεάν παραχώρησης όλων των ανωτέρω που όμως δεν αφορούν κύρια αλλά δευτερεύουσα ή δευτερεύουσες κατοικίες,

στ) Περιπτώσεις δωρεάν παραχώρησης όχι ανάμεσα σε γονείς και τέκνα, αλλά μεταξύ τρίτων.

Θεωρούμε σκόπιμο στο σημείο αυτό να παραθέσουμε και την περίπτωση γ' της παρ. 2 του άρθρου 6 του ν. 2238/1994, έτσι όπως ισχύει σήμερα, η οποία μπορεί να μην αναφέρεται στο θέμα των αντικειμενικών δαπανών, όμως σχετίζεται με το θέμα της δωρεάν παραχώρησης.

«Άρθρο 6. Απαλλαγές από το φόρο

2. Από το εισόδημα από ακίνητα απαλλάσσεται:

γ) Το τεκμαρτό εισόδημα που προκύπτει από τη δωρεάν παραχώρηση της χρήσης κατοικίας εμβαδού μέχρι διακόσια (200) τετραγωνικά μέτρα, από τον γονέα που έχει την κυριότητα ή την επικαρπία αυτής προς τα τέκνα του ή από τα τέκνα που έχουν την κυριότητα ή την επικαρπία αυτής προς τους γονείς τους, προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως κύρια κατοικία».

Να τονίσουμε, ότι στην πιο πάνω απαλλασσόμενη επιφάνεια των 200 τ.μ. της δωρεάν παραχωρούμενης κύριας κατοικίας (όπως έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση του Υ.Ο.), περιλαμβάνεται και η επιφάνεια μιας μόνο δωρεάν παραχωρούμενης αποθήκης και ενός χώρου στάθμευσης από τους γονείς στα τέκνα τους και αντίστροφα που βρίσκονται στην ίδια οικοδομή με την κύρια κατοικία, αδιάφορα από το αν αποτελούν παραρτήματα της κύριας κατοικίας ή ανεξάρτητες οριζόντιες ιδιοκτησίες που εξυπηρετούν τις λειτουργικές ανάγκες αυτής.

Σε αντιδιαστολή των ανωτέρω, διευκρινίζεται ότι αν παραχωρείται δωρεάν από τους γονείς στα τέκνα τους και αντίστροφα η χρήση αποθήκης και χώρου στάθμευσης που βρίσκονται σε άλλη οικοδομή από την δωρεάν παραχωρούμενη κύρια κατοικία, καθώς και αν παραχωρούνται δωρεάν από αυτούς περισσότεροι του ενός χώροι στάθμευσης και αποθηκών, ακόμη κι αν βρίσκονται στην ίδια οικοδομή με την δωρεάν παραχωρούμενη κύρια κατοικία, προκύπτει τεκμαρτό εισόδημα που φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 22 του ν. 2238/1994.

Σε περίπτωση που παραχωρείται δωρεάν από τους γονείς στα τέκνα τους και αντίστροφα η χρήση μιας κύριας κατοικίας, μαζί με μια αποθήκη και ένα χώρο στάθμευσης που βρίσκεται στην ίδια οικοδομή, καταρχήν γίνεται η λεπτομερής αναγραφή τους στο έντυπο Ε2 (από αυτόν που παραχωρεί το ακίνητο, ιδιοκτήτη,

επικαρπωτή), σε χωριστή σειρά. Και αν μεν το άθροισμα των επιφανειών τους δεν υπερβαίνει τα 200 τ.μ., δεν προσδιορίζεται από τον ιδιοκτήτη ή τον επικαρπωτή τους τεκμαρτό εισόδημα και δεν μεταφέρεται στους κωδικούς αριθμούς του πίνακα 4Ε της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος κανένα ποσό. Αντίθετα, αν το άθροισμα των πιο πάνω επιφανειών υπερβαίνει τα 200 τ.μ., υπολογίζεται από αυτόν επιμεριστικά το φορολογούμενο τεκμαρτό εισόδημα για καθένα από τα προαναφερόμενα ακίνητα και στη συνέχεια το φορολογούμενο εισόδημα της κύριας κατοικίας θα μεταφερθεί από τη στήλη 13 του εντύπου Ε2 στους κωδικούς αριθμούς 129-130 του πίνακα 4Ε της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και το φορολογούμενο τεκμαρτό εισόδημα της αποθήκης και του χώρου στάθμευσης θα μεταφερθεί από τη στήλη 14 του εντύπου Ε2 στους κωδικούς αριθμούς 145-146 του ίδιου πίνακα.

Επίσης να σημειώσουμε ότι εφόσον υπάρχει κατοικία στην οποία κατοικεί ο γονέας επικαρπωτής και στην ίδια κατοικία διαμένουν τα παιδιά του (που είναι ψιλοί κύριοι στο ίδιο ακίνητο) δεν υπάρχει θέμα τεκμαρτού εισοδήματος για το γονέα από δωρεάν παραχώρηση μέρους της κύριας κατοικίας του, ούτε θέμα απαλλαγής αυτού του εισοδήματος, διότι εξακολουθεί να τη χρησιμοποιεί ο γονέας ως κύρια κατοικία του, οπότε στην ουσία δεν γίνεται καμία παραχώρηση κατοικίας προς τα παιδιά του, απλώς τα φιλοξενεί στην ίδια κατοικία. Στην περίπτωση αυτή η αντικειμενική δαπάνη θα βαρύνει τον επικαρπωτή γονέα.

Θα παραθέσουμε μερικά παράδειγμα προς κατανόηση όλων των ανωτέρω:

Παράδειγμα 1:

Έστω φορολογούμενος διαμένει σε ένα διαμέρισμα που βρίσκεται στον 1ο όροφο επί της οδού Σοφίας 5 στα Μέγαρα. Το διαμέρισμα αυτό του έχει παραχωρηθεί δωρεάν

από τον πατέρα του, για να διαμένει ως κύρια κατοικία του. Έχει επιφάνεια κυρίων χώρων 140 τ.μ., και βρίσκεται σε περιοχή με τιμή ζώνης 1.600 ευρώ το τ.μ.. Οι δρόμοι που περικλείουν το οικοδομικό τετράγωνο είναι οι ακόλουθοι: Ζακύνθου, Παπανικολάου και Λ. Λεβέντη. Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη υπολογίζεται ως εξής:

Αντικειμενική δαπάνη κύριων χώρων					
Τετραγ. μέτρα	Επιφάνεια σε τ.μ.	X	Δαπάνη ανά τ.μ.	=	Σύνολο αντικειμεν. δαπάνης
Έως 80 τ.μ.	80	X	40,00	=	3.200,00
Από 81 έως 120 τ.μ.	40	X	65,00	=	2.600,00
Από 121 έως 200 τ.μ.	20	X	110,00	=	2200,00
ΣΥΝΟΛΟ					8.000,00

Άρα η συνολική αντικειμενική δαπάνη της δωρεάν παραχωρούμενης κατοικίας είναι 8.000,00 €.

Η παραπάνω αντικειμενική δαπάνη θα βαρύνει αποκλειστικά τον υιό που διαμένει στο ακίνητο και όχι τον γονέα του ο οποίος του παραχώρησε το ακίνητο ως κύρια κατοικία.

Επειδή τα τετραγωνικά της κατοικίας που παραχώρησε ο γονέας στο τέκνο του είναι 140 (λιγότερα δηλαδή από 200), δε θα προκύψει τεκμαρτό εισόδημα για τον γονέα επειδή απαλλάσσεται σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 6 του ν.2238/1994.

Αν το ανωτέρω ακίνητο είχε χρησιμοποιηθεί από το τέκνο για άλλο λόγο εκτός από κύρια κατοικία, τότε θα προέκυπτε για τον γονέα τεκμαρτό εισόδημα από δωρεάν παραχώρηση που υπολογίζεται στη συνολική επιφάνεια του διαμερίσματος, δηλαδή στα 140 τ.μ. αυτής, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 22 του ν.2238/1994.

Παράδειγμα 2:

Έστω φορολογούμενος διαμένει σε ένα διαμέρισμα που βρίσκεται στον 2ο όροφο επί της οδού Συντάγματος 11 στην Λαμία. Το διαμέρισμα αυτό του έχει παραχωρηθεί δωρεάν από τον πατέρα του, για να διαμένει ως κύρια κατοικία του. Έχει επιφάνεια κυρίων χώρων 206 τ.μ., επιφάνεια βοηθητικών χώρων 40 τ.μ. (οι βοηθ. χώροι βρίσκονται στην ίδια οικοδομή με την δωρεάν παραχωρούμενη) και βρίσκεται σε περιοχή με τιμή ζώνης 1.950 ευρώ το τ.μ.. Οι δρόμοι που περικλείουν το οικοδομικό τετράγωνο είναι οι ακόλουθοι: Κρήτης, Προσκόπων και Καρπάθου. Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη υπολογίζεται ως εξής:

Αντικειμενική δαπάνη κύριων χώρων					
Τετραγ. μέτρα	Επιφάνεια σε τ.μ.	Χ	Δαπάνη ανά τ.μ.	=	Σύνολο αντικειμεν. δαπάνης
Έως 80 τ.μ.	80	Χ	40,00	=	3.200,00

Από 81 έως 120 τ.μ.	40	X	65,00	=	2.600,00
Από 121 έως 200 τ.μ	80	X	110,00	=	8.800,00
Από 201 έως 300 τ.μ	6	X	200,00	=	1.200,00
ΣΥΝΟΛΟ					15.800,00

Αντικειμενική δαπάνη βοηθητικών χώρων				
Επιφάνεια σε τ.μ.	X	Δαπάνη ανά τ.μ.	=	Σύνολο Αντικειμενικής δαπάνης
40	X	40,00	=	1.600,00

Άρα η συνολική αντικειμενική δαπάνη δωρεάν παραχωρούμενης κατοικίας είναι 17.400,00 €.

Η παραπάνω αντικειμενική δαπάνη θα βαρύνει αποκλειστικά τον υιό που διαμένει στο ακίνητο και όχι τον γονέα του, ο οποίος του παραχώρησε το ακίνητο ως κύρια κατοικία.

Επειδή τα τ.μ. της κατοικίας που παραχώρησε ο γονέας στο τέκνο του είναι $206+40=246$ τ.μ. (περισσότερα δηλαδή από 200), θα προκύψει τεκμαρτό εισόδημα για τον γονέα για τα πάνω από τα 200 τ.μ. (στο παράδειγμά μας είναι 246 τ.μ. - 200 τ.μ. = 46 τ.μ.) διότι σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 6 του ν.2238/1994, απαλλάσσεται το τεκμαρτό εισόδημα μέχρι τα 200 τ.μ..

Προκειμένου να υπολογιστεί για τον πατέρα το τεκμαρτό μίσθωμα για τα 46 τ.μ. θα εφαρμοστούν οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 22 του ν.2238/1994. Οι διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 22 του ν.2238/1994, έχουν ως εξής:

«Άρθρο 22. Ακαθάριστο εισόδημα

3. Σε περίπτωση που η οικοδομή χρησιμοποιήθηκε με άλλον τρόπο από τον ιδιοκτήτη, το νομέα, τον επιφανειούχο, τον επικαρπωτή κ.λπ. ή με τη συγκατάθεση αυτού κατοικήθηκε ή χρησιμοποιήθηκε με άλλο τρόπο από τρίτο, χωρίς αντάλλαγμα, το ακαθάριστο εισόδημα βρίσκεται ύστερα από τη σύγκριση της με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται, πάντως το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα που καθορίζεται με αυτόν τον τρόπο δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το πέντε τοις εκατό (5%) ούτε μικρότερο από το τριάντισι τοις εκατό (3,5%) της αξίας του ακινήτου, όπως η αξία αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν.1249/1982.

Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το τέσσερα τοις εκατό (4%) της πραγματικής αξίας της οικοδομής κατά το χρόνο της φορολογίας.

Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των τεσσάρων τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 1».

Η αντικειμενική αξία του ακινήτου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν.1249/1982, ανέρχεται στο ποσό 230.000,00 €. Το 3,5% αυτής της αξίας είναι 8.050,00 που ισούται με το ετήσιο τεκμαρτό μίσθωμα ολόκληρου του ακινήτου. Επειδή όπως αναφέραμε θα υπολογίσουμε τεκμαρτό μίσθωμα μόνο για τα 80 τ.μ., τότε θα έχουμε: $8.050,00 \times 80/250 = 2.576,00$ €. Συνεπώς ο πατέρας θα αναγράψει το

ποσό των 2.576,00 στη στήλη 13 του έντυπο Ε2 και από εκεί θα το μεταφέρει στους κωδικούς 129-130 αντίστοιχα του εντύπου Ε1.

Παράδειγμα 3:

Έστω φορολογούμενος διαμένει σε ένα διαμέρισμα που βρίσκεται στο ισόγειο πολυκατοικίας στην οδό Βωμ 2 στο Κιλκίς. Το διαμέρισμα αυτό του έχει παραχωρηθεί δωρεάν από τους γονείς του για να διαμένει ως κύρια κατοικία του. Έχει επιφάνεια κυρίων χώρων 123 τ.μ., και βρίσκεται σε περιοχή με τιμή ζώνης 1.000 ευρώ το τ.μ.. Το ακίνητο ανήκει στους γονείς του κατά ποσοστό 50 % πλήρους κυριότητας στον καθένα. Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη υπολογίζεται ως εξής:

Αντικειμενική δαπάνη κύριων χώρων					
Τετραγ. μέτρα	Επιφάνεια σε τ.μ.	X	Δαπάνη ανά τ.μ	=	Σύνολο αντικειμεν. δαπάνης
Έως 80 τ.μ.	80	X	40,00	=	3.200,00
Από 121 έως 200 τ.μ	40	X	65,00	=	2.600,00
Από 121 έως 200 τ.μ	3	X	110,00	=	330,00
ΣΥΝΟΛΟ					6.130,00

Άρα η συνολική αντικειμενική δαπάνη δωρεάν παραχωρούμενης κατοικίας είναι 6.130,00 €.

Η παραπάνω αντικειμενική δαπάνη θα βαρύνει αποκλειστικά τον υιό που διαμένει στο ακίνητο και όχι τους γονείς του, οι οποίοι του παραχώρησαν το ακίνητο ως κύρια κατοικία.

Επειδή τα τετραγωνικά της κατοικίας που παραχώρησαν οι γονείς στο τέκνο τους είναι 123 (λιγότερα δηλαδή από 200), δε θα προκύψει τεκμαρτό εισόδημα για τους γονείς, επειδή απαλλάσσεται σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 6 του ν.2238/1994.

Να σημειώσουμε ότι όλα τα δεδομένα των παραπάνω παραδειγμάτων είναι υποθετικά και ουδεμία σχέση έχουν με την πραγματικότητα.

1.11 Πίνακας με αντικειμενικές δαπάνες κατοικιών

Ακολουθεί πίνακας με παραδείγματα κατοικιών που βρίσκονται σε περιοχές με τιμή ζώνης μέχρι 2.799 € (που αποτελούν και την πλειονότητα των τιμών ζώνης) για πληρέστερη κατανόηση του κλιμακωτού προσδιορισμού τους. Στον Πίνακα Α παραθέτουμε τις αξίες για κύρια κατοικία (διαμέρισμα ή μονοκατοικία) και δευτερεύουσα (διαμέρισμα ή μονοκατοικία) και στον Πίνακα Β παραθέτουμε τις αξίες για βοηθητικούς χώρους που βρίσκονται σε κύριες κατοικίες (διαμερίσματα ή μονοκατοικίες) και σε δευτερεύουσες κατοικίες (διαμερίσματα ή μονοκατοικίες) :

Πίνακας Α:

--

Τιμές ζώνης έως 2.799 ευρώ					
Επιφάνεια σε τ.μ. Κύριοι Χώροι	Αντικειμενική δαπάνη σε ευρώ Κύριων Χώρων	Κύρια κατοικία		Δευτερεύουσα	
		Διαμέρισμα	Μονοκατοικία	Διαμέρισμα	Μονοκατοικία
40	1.600,00	1.600,00	1.920,00	800,00	960,00
45	1.800,00	1.800,00	2.160,00	900,00	1.080,00
50	2.000,00	2.000,00	2.400,00	1.000,00	1.200,00
55	2.200,00	2.200,00	2.640,00	1.100,00	1.320,00
60	2.400,00	2.400,00	2.880,00	1.200,00	1.440,00
65	2.600,00	2.600,00	3.120,00	1.300,00	1.560,00
70	2.800,00	2.800,00	3.360,00	1.400,00	1.680,00
75	3.000,00	3.000,00	3.600,00	1.500,00	1.800,00
80	3.200,00	3.200,00	3.840,00	1.600,00	1.920,00
85	3.525,00	3.525,00	4.230,00	1.762,50	2.115,00
90	3.850,00	3.850,00	4.620,00	1.925,00	2.310,00
95	4.175,00	4.175,00	5.010,00	2.087,50	2.505,00
100	4.500,00	4.500,00	5.400,00	2.250,00	2.700,00
105	4.825,00	4.825,00	5.790,00	2.412,50	2.895,00
110	5.150,00	5.150,00	6.180,00	2.575,00	3.090,00
115	5.475,00	5.475,00	6.570,00	2.737,50	3.285,00

120	5.800,00	5.800,00	6.960,00	2.900,00	3.480,00
125	6.350,00	6.350,00	7.620,00	3.175,00	3.810,00
130	6.900,00	6.900,00	8.280,00	3.450,00	4.140,00
135	7.450,00	7.450,00	8.940,00	3.725,00	4.470,00
140	8.000,00	8.000,00	9.600,00	4.000,00	4.800,00
145	8.550,00	8.550,00	10.260,00	4.275,00	5.130,00
150	9.100,00	9.100,00	10.920,00	4.550,00	5.460,00
155	9.650,00	9.650,00	11.580,00	4.825,00	5.790,00
160	10.200,00	10.200,00	12.240,00	5.100,00	6.120,00
165	10.750,00	10.750,00	12.900,00	5.375,00	6.450,00
170	11.300,00	11.300,00	13.560,00	5.650,00	6.780,00
175	11.850,00	11.850,00	14.220,00	5.925,00	7.110,00
180	12.400,00	12.400,00	14.880,00	6.200,00	7.440,00
185	12.950,00	12.950,00	15.540,00	6.475,00	7.770,00
190	13.500,00	13.500,00	16.200,00	6.750,00	8.100,00
195	14.050,00	14.050,00	16.860,00	7.025,00	8.430,00
200	14.600,00	14.600,00	17.520,00	7.300,00	8.760,00
205	15.600,00	15.600,00	18.720,00	7.800,00	9.360,00
210	16.600,00	16.600,00	19.920,00	8.300,00	9.960,00

215	17.600,00	17.600,00	21.120,00	8.800,00	10.560,00
220	18.600,00	18.600,00	22.320,00	9.300,00	11.160,00
225	19.600,00	19.600,00	23.520,00	9.800,00	11.760,00
230	20.600,00	20.600,00	24.720,00	10.300,00	12.360,00
235	21.600,00	21.600,00	25.920,00	10.800,00	12.960,00
240	22.600,00	22.600,00	27.120,00	11.300,00	13.560,00
245	23.600,00	23.600,00	28.320,00	11.800,00	14.160,00
250	24.600,00	24.600,00	29.520,00	12.300,00	14.760,00
255	25.600,00	25.600,00	30.720,00	12.800,00	15.360,00
260	26.600,00	26.600,00	31.920,00	13.300,00	15.960,00
265	27.600,00	27.600,00	33.120,00	13.800,00	16.560,00
270	28.600,00	28.600,00	34.320,00	14.300,00	17.160,00
275	29.600,00	29.600,00	35.520,00	14.800,00	17.760,00
280	30.600,00	30.600,00	36.720,00	15.300,00	18.360,00
285	31.600,00	31.600,00	37.920,00	15.800,00	18.960,00
290	32.600,00	32.600,00	39.120,00	16.300,00	19.560,00
295	33.600,00	33.600,00	40.320,00	16.800,00	20.160,00
300	34.600,00	34.600,00	41.520,00	17.300,00	20.760,00
305	36.600,00	36.600,00	43.920,00	18.300,00	21.960,00

310	38.600,00	38.600,00	46.320,00	19.300,00	23.160,00
315	40.600,00	40.600,00	48.720,00	20.300,00	24.360,00
320	42.600,00	42.600,00	51.120,00	21.300,00	25.560,00
325	44.600,00	44.600,00	53.520,00	22.300,00	26.760,00
330	46.600,00	46.600,00	55.920,00	23.300,00	27.960,00
335	48.600,00	48.600,00	58.320,00	24.300,00	29.160,00
340	50.600,00	50.600,00	60.720,00	25.300,00	30.360,00
345	52.600,00	52.600,00	63.120,00	26.300,00	31.560,00
350	54.600,00	54.600,00	65.520,00	27.300,00	32.760,00

Πίνακας Β:

Τιμές ζώνης έως 2.799 ευρώ					
Επιφάνεια σε τ.μ.	Αντικειμενική δαπάνη σε ευρώ	Κύρια κατοικία		Δευτερεύουσα	
		Βοηθ. Χώροι	Βοηθ. Χώρων	Διαμέρισμα	Μονοκατοικία
2	80,00	80,00	96,00	40,00	48,00
4	160,00	160,00	192,00	80,00	96,00
6	240,00	240,00	288,00	120,00	144,00

8	320,00	320,00	384,00	160,00	192,00
10	400,00	400,00	480,00	200,00	240,00
12	480,00	480,00	576,00	240,00	288,00
14	560,00	560,00	672,00	280,00	336,00
16	640,00	640,00	768,00	320,00	384,00
18	720,00	720,00	864,00	360,00	432,00
20	800,00	800,00	960,00	400,00	480,00
22	880,00	880,00	1.056,00	440,00	528,00
24	960,00	960,00	1.152,00	480,00	576,00
26	1.040,00	1.040,00	1.248,00	520,00	624,00
28	1.120,00	1.120,00	1.344,00	560,00	672,00
30	1.200,00	1.200,00	1.440,00	600,00	720,00
32	1.280,00	1.280,00	1.536,00	640,00	768,00
34	1.360,00	1.360,00	1.632,00	680,00	816,00
36	1.440,00	1.440,00	1.728,00	720,00	864,00
38	1.520,00	1.520,00	1.824,00	760,00	912,00
40	1.600,00	1.600,00	1.920,00	800,00	960,00
42	1.680,00	1.680,00	2.016,00	840,00	1.008,00
44	1.760,00	1.760,00	2.112,00	880,00	1.056,00

46	1.840,00	1.840,00	2.208,00	920,00	1.104,00
48	1.920,00	1.920,00	2.304,00	960,00	1.152,00
50	2.000,00	2.000,00	2.400,00	1.000,00	1.200,00
52	2.080,00	2.080,00	2.496,00	1.040,00	1.248,00
54	2.160,00	2.160,00	2.592,00	1.080,00	1.296,00
56	2.240,00	2.240,00	2.688,00	1.120,00	1.344,00
58	2.320,00	2.320,00	2.784,00	1.160,00	1.392,00
60	2.400,00	2.400,00	2.880,00	1.200,00	1.440,00
62	2.480,00	2.480,00	2.976,00	1.240,00	1.488,00
64	2.560,00	2.560,00	3.072,00	1.280,00	1.536,00
66	2.640,00	2.640,00	3.168,00	1.320,00	1.584,00
68	2.720,00	2.720,00	3.264,00	1.360,00	1.632,00
70	2.800,00	2.800,00	3.360,00	1.400,00	1.680,00
72	2.880,00	2.880,00	3.456,00	1.440,00	1.728,00
74	2.960,00	2.960,00	3.552,00	1.480,00	1.776,00
76	3.040,00	3.040,00	3.648,00	1.520,00	1.824,00
78	3.120,00	3.120,00	3.744,00	1.560,00	1.872,00
80	3.200,00	3.200,00	3.840,00	1.600,00	1.920,00
82	3.280,00	3.280,00	3.936,00	1.640,00	1.968,00

84	3.360,00	3.360,00	4.032,00	1.680,00	2.016,00
86	3.440,00	3.440,00	4.128,00	1.720,00	2.064,00
88	3.520,00	3.520,00	4.224,00	1.760,00	2.112,00
90	3.600,00	3.600,00	4.320,00	1.800,00	2.160,00
92	3.680,00	3.680,00	4.416,00	1.840,00	2.208,00
94	3.760,00	3.760,00	4.512,00	1.880,00	2.256,00
96	3.840,00	3.840,00	4.608,00	1.920,00	2.304,00
98	3.920,00	3.920,00	4.704,00	1.960,00	2.352,00
100	4.000,00	4.000,00	4.800,00	2.000,00	2.400,00
102	4.080,00	4.080,00	4.896,00	2.040,00	2.448,00
104	4.160,00	4.160,00	4.992,00	2.080,00	2.496,00
106	4.240,00	4.240,00	5.088,00	2.120,00	2.544,00
108	4.320,00	4.320,00	5.184,00	2.160,00	2.592,00
110	4.400,00	4.400,00	5.280,00	2.200,00	2.640,00
112	4.480,00	4.480,00	5.376,00	2.240,00	2.688,00
114	4.560,00	4.560,00	5.472,00	2.280,00	2.736,00
116	4.640,00	4.640,00	5.568,00	2.320,00	2.784,00
118	4.720,00	4.720,00	5.664,00	2.360,00	2.832,00
120	4.800,00	4.800,00	5.760,00	2.400,00	2.880,00

122	4.880,00	4.880,00	5.856,00	2.440,00	2.928,00
124	4.960,00	4.960,00	5.952,00	2.480,00	2.976,00
126	5.040,00	5.040,00	6.048,00	2.520,00	3.024,00

2. Αντικειμενική δαπάνη αυτοκινήτων

2.1 Γενικά

Σύμφωνα με την περίπτωση γ' της παρ.1 του άρθρου 16 του ν. 2238/1994 όπως αυτή ισχύει σήμερα μετά τις τροποποιήσεις που επήλθαν με την παράγραφο 2 του άρθρου 28 του ν.3986/2011, η αντικειμενική δαπάνη των αυτοκινήτων ορίζεται ως εξής

α) Για αυτοκίνητα μέχρι και 1.200 κ.ε. σε τέσσερις χιλιάδες ευρώ (4.000),

β) Για αυτοκίνητα μεγαλύτερα των 1.200 κ.ε. και μέχρι 2.000 κ.ε., προστίθενται εξακόσια ευρώ (600) ανά εκατό (100) κυβικά εκατοστά,

γ) Για αυτοκίνητα άνω των 2.000 κ.ε. και μέχρι 3.000 κ.ε., προστίθενται εννιακόσια ευρώ (900) ανά εκατό (100) κυβικά εκατοστά και

δ) Για αυτοκίνητα άνω των 3.000 κ.ε., προστίθενται χίλια διακόσια ευρώ (1.200) ανά εκατό (100) κυβικά εκατοστά.

Τα ανωτέρω καταλαμβάνουν και τα αυτοκίνητα μεικτής χρήσης καθώς και τα αυτοκίνητα τύπου jeep.

Με βάση το δεύτερο εδάφιο της περίπτωσης γ' του άρθρου 16 του ν.2238/1994, τα παραπάνω ποσά μειώνονται ανάλογα με την παλαιότητα του αυτοκινήτου η οποία υπολογίζεται από το έτος πρώτης κυκλοφορίας του στην Ελλάδα, κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) για χρονικό διάστημα πάνω από πέντε (5) και μέχρι δέκα (10) έτη και κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) για χρονικό διάστημα πάνω από δέκα (10) έτη.

Παραθέτουμε πίνακα με ορισμένες κατηγορίες αυτοκινήτων και τις αντίστοιχες αντικειμενικές δαπάνες, για πληρέστερη κατανόηση των παραπάνω:

Επιβατικά αυτοκίνητα Ι.Χ. (σε κ.εκ.)	Μέχρι και 5 έτη (Ποσά σε €) (2007-2011)	Πάνω από 5 έτη μέχρι και 10 έτη. Μείωση 30% (2002-2006)	Πάνω από 10 έτη Μείωση 50% (Πριν το 2002)
1.000	4.000	2.800	2.000
1.100	4.000	2.800	2.000
1.200	4.000	2.800	2.000
1.300	4.600	3.220	2.300
1.400	5.200	3.640	2.600

1.500	5.800	4.060	2.900
1.600	6.400	4.480	3.200
1.700	7.000	4.900	3.500
1.800	7.600	5.320	3.800
1.900	8.200	5.740	4.100
2.000	8.800	6.160	4.400
2.100	9.700	6.790	4.850
2.200	10.600	7.420	5.300
2.300	11.500	8.050	5.750
2.400	12.400	8.680	6.200
2.500	13.300	9.310	6.650
2.600	14.200	9.940	7.100
2.700	15.100	10.570	7.550
2.800	16.000	11.200	8.000
2.900	16.900	11.830	8.450
3.000	17.800	12.460	8.900
Πάνω από 3.000 κυβικά εκατοστά 1200 €ανά 100 κυβικά εκατοστά			

Βλέπουμε ότι η ετήσια αντικειμενική δαπάνη των αυτοκινήτων αυξήθηκε σημαντικά σε σχέση με πέρυσι. Ένα αυτοκίνητο 2.000 κ.ε. με ημερομηνία πρώτης κυκλοφορίας το έτος 2009, πέρυσι είχε αντικειμενική δαπάνη 5.100,00 € ενώ φέτος θα έχει 8.800,00 €, μεγαλύτερη δηλαδή κατά 3.700,00 €.

Αν ο κυβισμός του αυτοκινήτου δεν καταλήγει σε πλήρη εκατοντάδα (π.χ. 1340, 1270 κ.ε.) τότε θα γίνεται στρογγυλοποίηση προς την πλησιέστερη εκατοντάδα (Μέχρι 50 κ.ε. προς την αμέσως προηγούμενη και πάνω από 50 κ.ε. προς την αμέσως επόμενη). Για παράδειγμα, αν ένα αυτοκίνητο έχει κυβισμό 1.712 κ.ε., τότε θα ληφθεί υπόψη για τον υπολογισμό ως κυβισμός 1.700 κ.ε., ενώ αν ένα αυτοκίνητο έχει κυβισμό 1.170 κ.ε., τότε θα ληφθεί υπόψη για τον υπολογισμό ως κυβισμός 1.200 κ.ε..

Για τον υπολογισμό του χρόνου παλαιότητας λαμβάνεται υπόψη ως πρώτο έτος, το έτος μέσα στο οποίο για πρώτη φορά κυκλοφόρησε το αυτοκίνητο στην Ελλάδα, ανεξάρτητα από το εάν το αυτοκίνητο αυτό είχε κυκλοφορήσει για πρώτη φορά ως Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητο ή ως αυτοκίνητο διαφορετικής χρήσης ή κατηγορίας (π.χ. ως Ε.Δ.Χ.). Κατά συνέπεια για τη μείωση της αντικειμενικής δαπάνης λόγω παλαιότητας του αυτοκινήτου λαμβάνεται υπόψη το πρώτο έτος κυκλοφορίας του στην Ελλάδα, ανεξάρτητα το πότε εκδόθηκε η ελληνική άδεια κυκλοφορίας (σχετ. απόφ. ΠΟΛ.1094/23.3.1989 και 1032607/617/Α0012/4.4.2002 έγγραφο).

2.2 Αυτοκίνητα από τον Ο.Δ.Δ.Υ.

Μέχρι 31.12.2009 υπολόγιζε το ποσοστό μείωσης 40% για τη δαπάνη που προέκυπτε βάσει του αυτοκινήτου που έχει αγοραστεί από τον Οργανισμό Διαχείρισης Δημόσιου Υλικού (Ο.Δ.Δ.Υ.). Από 1.1.2010 και μετά (με τις διατάξεις του ν.384/2010) καταργήθηκε η μείωση που υπήρχε για τα αυτοκίνητα που

αγοράζονται από τον Ο.Δ.Δ.Υ., δεδομένου ότι πλέον οι δαπάνες των αυτοκινήτων υπολογίζονται με πραγματικά δεδομένα και όχι τεκμαρτά.

2.3 Αυτοκίνητα αντίκες

Από 1.1.2010 και μετά, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη δεν εφαρμόζεται για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης που διαθέτουν πιστοποιητικό αυθεντικότητας (αντίκες), το οποίο εκδίδεται από διεθνή ή ημεδαπό φορέα που έχει αρμοδιότητα να εκδίδει τέτοιο πιστοποιητικό. Σημειώνεται ότι με τις προηγούμενες διατάξεις δεν υπήρχε πλήρης απαλλαγή, αλλά ποσοστό μείωσης 60% για χρονικό διάστημα πάνω από 30 έτη από το έτος κατασκευής.

2.4 Αυτοκίνητα εταιριών

Αναφορικά με τον τρόπο λογισμού της αντικειμενικής δαπάνης για τις περιπτώσεις εταιριών (Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε., Α.Ε., αστικών, κοινωνιών, κοινοπραξιών), αλλοδαπών νομικών προσώπων και επιχειρήσεων που έχουν στην κυριότητά τους επιβατικά Ι.Χ. αυτοκίνητα, για την περίπτωση όπου ο φορολογούμενος, η σύζυγός του και τα προστατευόμενα μέλη είναι κάτοχοι και άλλων επιβατικών Ι.Χ. αυτοκινήτων, για την περίπτωση όπου ανήλικο τέκνο κατέχει επιβατικό Ι.Χ. αυτοκίνητο, για την περίπτωση απόκτησης ή μεταβίβασης επιβατικού Ι.Χ. αυτοκινήτου κατά τη διάρκεια του έτους, για τις περιπτώσεις ακινησίας ή ολοκληρωτικής καταστροφής, εικονικής μεταβίβασης ή κτήσης και πραγματικής συγκυριότητας αυτοκινήτου από περισσότερα πρόσωπα, για τις περιπτώσεις εκπαιδευτών οδηγών αυτοκινήτων και για τις επιχειρήσεις ενοικίασης ή χρηματοδοτικής μίσθωσης που χρησιμοποιούν για το σκοπό τους περισσότερα αυτοκίνητα και για τις περιπτώσεις αυτοκινήτων μικτής χρήσης και αυτοκινήτων τύπου je, **εξακολουθούν να ισχύουν όσα ίσχυαν και πέρυσι.**

Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με την περίπτωση γ' της παρ. 1 του άρθρου 16 του ν.2238/1994, για τα επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης των ανωτέρω εταιριών, οι οποίες έχουν στην κυριότητα ή στην κατοχή τους επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης, η αντικειμενική δαπάνη που αναλογεί σε αυτά λογίζεται ως αντικειμενική δαπάνη των:

i) ομόρρυθμων ή απλών, εκτός των ετερόρρυθμων, εταίρων ή κοινωνών ή μελών της κοινοπραξίας φυσικών προσώπων, επιμεριζόμενη μεταξύ αυτών κατά το ποσοστό συμμετοχής τους στην εταιρία, προκειμένου περί ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων ή αστικών εταιριών ή στην κοινωνία ή στην κοινοπραξία,

ii) των φυσικών προσώπων, μελών της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης, επιμεριζόμενη μεταξύ αυτών, κατά το ποσοστό συμμετοχής του καθενός στην εταιρία περιορισμένης ευθύνης, όταν οι διαχειριστές αυτής δεν είναι εταίροι της,

iii) των διαχειριστών της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης που είναι και εταίροι της, επιμεριζόμενη μεταξύ αυτών κατά το ποσοστό συμμετοχής τους στην εταιρία περιορισμένης ευθύνης και

iv) των διευθυνόντων και εντεταλμένων συμβούλων, διοικητών ανωνύμων εταιριών και προέδρων των διοικητικών συμβουλίων τους, επιμεριζόμενη ισομερώς μεταξύ τους.

Αν στις πιο πάνω περιπτώσεις οι εταίροι των ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων ή περιορισμένης ευθύνης ή αστικών εταιριών, καθώς και των κοινωνιών ή κοινοπραξιών είναι νομικά πρόσωπα, η αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει με βάση τα επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης που έχουν στην κυριότητα ή την κατοχή τους λογίζεται ως αντικειμενική δαπάνη των φυσικών προσώπων, που μετέχουν σε αυτά τα νομικά πρόσωπα, σύμφωνα με όσα ορίζονται στο προηγούμενο εδάφιο.

2.4.1 Αυτοκίνητα Ο.Ε., Ε.Ε. κ.λπ.

Για την ετήσια αντικειμενική δαπάνη που βαρύνει το φορολογούμενο από τα αυτοκίνητα εταιρίας ή εταιριών ή κοινωνιών ή κοινοπραξιών που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, θα συμπληρώνεται ανάλογη κατάσταση, στην οποία θα αναλύεται η δαπάνη από τα αυτοκίνητα της εταιρίας, η ιδιότητα των εταίρων (ομόρρυθμος, διαχειριστής Ε.Π.Ε., κ.λπ.), το ποσοστό συμμετοχής των ομόρρυθμων εταίρων, κ.λπ.. Επίσης, για την αντικειμενική δαπάνη που βαρύνει το φορολογούμενο από τα αυτοκίνητα εταιρίας της οποίας όλα τα μέλη είναι νομικά πρόσωπα, λόγω της συμμετοχής του σε νομικό πρόσωπο που είναι μέλος της, θα συμπληρώνεται ανάλογη κατάσταση στην οποία εκτός των παραπάνω, θα αναλύεται και η αντικειμενική δαπάνη της εταιρίας της οποίας είναι μέλος λόγω της συμμετοχής της στην άλλη εταιρία, καθώς και της δαπάνης που τον βαρύνει. Το ποσό της αντικειμενικής δαπάνης που αντιστοιχεί στο φορολογούμενο θα μεταφερθεί στους κωδικούς 851-858, κατά περίπτωση, με αναφορά στις οικείες στήλες "ως συνημμένη Κατάσταση Νο 1" ή "ως συνημμένη κατάσταση Νο 2" κ.λπ. κατά περίπτωση.

Ανάλογη κατάσταση θα συμπληρώνεται για τη δαπάνη που βαρύνει το φορολογούμενο από τα αυτοκίνητα από τις ατομικές επιχειρήσεις, τις επιχειρήσεις ενοικίασης αυτοκινήτων, τις επιχειρήσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης αυτοκινήτων.

Για τις ανώνυμες εταιρίες, ο υπόχρεος θα συμπληρώνει όμοια κατάσταση αν έχει την ιδιότητα του Προέδρου των διοικητικών συμβουλίων τους ή του Διοικητή αυτών ή είναι εντεταλμένος ή διευθύνων σύμβουλος

Ειδικότερα:

Αν Ο.Ε. ή Ε.Ε. ή αστική εταιρία, καθώς και κοινωνία ή κοινοπραξία που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, έχει ένα ή περισσότερα αυτοκίνητα, η ετήσια αντικειμενική

δαπάνη αυτών μερίζεται μεταξύ των ομόρρυθμων ή απλών, εκτός των ετερόρρυθμων, εταίρων ή των μελών της κοινωνίας ή κοινοπραξίας φυσικών προσώπων, κατά το ποσοστό συμμετοχής τους στην εταιρία, την κοινωνία κτλ. Η αντικειμενική δαπάνη που αναλογεί σε κάθε εταίρο για κάθε εταιρία δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από τη μεγαλύτερη αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει από αυτοκίνητο της εταιρίας και βαρύνει αυτά τα πρόσωπα, ανεξάρτητα από τον τόπο διαμονής ή κατοικίας τους. Τα παραπάνω εφαρμόζονται ανάλογα και για τα φυσικά πρόσωπα που:

- α) είναι ταυτόχρονα διαχειριστές και εταίροι Ε.Π.Ε.,
- β) είναι εταίροι Ε.Π.Ε. και εφόσον κανείς από τους διαχειριστές της Ε.Π.Ε. δεν είναι εταίρος αυτής,
- γ) είναι εντεταλμένοι σύμβουλοι, διευθύνοντες σύμβουλοι, διοικητές και πρόεδροι Α.Ε.. Ειδικά στην περίπτωση αυτή η κατανομή της τεκμαρτής δαπάνης γίνεται ισομερώς με ανάλογη εφαρμογή βέβαια του προηγούμενου (δεύτερου) εδαφίου.

- Για τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα που δεν έχουν εγκαταστάσεις στην Ελλάδα αλλά υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης, καθώς και για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις (σ.σ. και για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις που υπάγονται στις διατάξεις του αν. ν.89/1967, του αν. ν.378/1968 και του άρθρου 25 του ν.27/1975, βλέπε και παράγραφο 2.4.5 κατωτέρω), το ποσό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης διαβίωσης, που προκύπτει με βάση αυτοκίνητα αυτής της περίπτωσης ιδιοκτησίας του αλλοδαπού νομικού προσώπου ή ιδιοκτησίας ή κατοχής γραφείου, υποκαταστήματος ή πρακτορείου της επιχείρησης εγκατεστημένου στην Ελλάδα, βαρύνει το πρόσωπο που εκπροσωπεί στην Ελλάδα το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο, την αλλοδαπή επιχείρηση ή προΐσταται του οικείου γραφείου ή υποκαταστήματος ή πρακτορείου.

- Προκειμένου για εκπαιδευτές οδηγών αυτοκινήτων, καθώς και για τις επιχειρήσεις ενοικίασης αυτοκινήτων, που χρησιμοποιούν για το σκοπό αυτόν περισσότερα επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης, για τον υπολογισμό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης λαμβάνεται υπόψη το αυτοκίνητο που δίνει τη μεγαλύτερη αντικειμενική δαπάνη. Και στην περίπτωση όμως αυτή οι υπόχρεοι πρέπει να αναγράψουν όλα τα αυτοκίνητα που χρησιμοποιούνται γι' αυτόν το σκοπό, αλλά στους κωδικούς 851-858 θα συμπεριλάβουν μόνο τη μεγαλύτερη αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει από αυτοκίνητο της υπόψη επιχείρησης που χρησιμοποιείται γι' αυτόν το σκοπό.

Παραδείγματα για εταιρείες Ο.Ε., Ε.Ε. κ.λπ.:

Όπως έχουμε ήδη αναφέρει, στις περιπτώσεις Ο.Ε., Ε.Ε. και αστικών εταιριών που έχουν στην κυριότητα ή κατοχή τους Ε.Ι.Χ. ή Μ.Χ. αυτοκίνητα η αντικειμενική δαπάνη που αναλογεί σε αυτά λογίζεται ως αντικειμενική δαπάνη, προκειμένου για Ο.Ε. και Ε.Ε., των ομόρρυθμων μόνο εταίρων φυσικών προσώπων και προκειμένου για αστικές εταιρίες των μελών τους, μεριζόμενη κατά το ποσοστό συμμετοχής του καθενός. Η αντικειμενική αυτή δαπάνη που αναλογεί σε κάθε εταίρο δεν μπορεί να είναι ανώτερη από τη μεγαλύτερη αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει από αυτοκίνητο της εταιρίας (σχετ. αποφ. ΠΟΛ.1094/23.3.1989 και ΠΟΛ.1042/8.2.1993).

Παράδειγμα 1ο:

Έστω ομόρρυθμη εταιρεία «Ξ» που αποτελείται από τρία ομόρρυθμα μέλη το φυσικό πρόσωπο «Α» με ποσοστό συμμετοχής 50%, το φυσικό πρόσωπο «Β» με ποσοστό 30% και το φυσικό πρόσωπο «Γ» με ποσοστό συμμετοχής 20% και έχει στην

κυριότητα ή κατοχή της 2 Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητα, με αντικειμενική δαπάνη 4.000,00 και 6.200,00 αντίστοιχα. Η συνολική αντικειμενική δαπάνη αυτών των αυτοκινήτων (10.200,00) θα βαρύνει τους ομόρρυθμους εταίρους ως εξής:

Φυσικό πρόσωπο «Α» : $10.200,00 \times 50\% = 5.100,00$

Φυσικό πρόσωπο «Β» : $10.200,00 \times 30\% = 3.060,00$

Φυσικό πρόσωπο «Γ» : $10.200,00 \times 20\% = 2.040,00$

Παράδειγμα 2ο:

Έστω ότι η ετερόρρυθμη εταιρεία «Θ» έχει ομόρρυθμα μέλη το φυσικό πρόσωπο «Α» με ποσοστό συμμετοχής 5%, το φυσικό πρόσωπο «Β» με ποσοστό 20%, την Ο.Ε. «Γ» με ποσοστό 30% και ως ετερόρρυθμα μέλη το φυσικό πρόσωπο «Δ» με ποσοστό 25% και την Α.Ε. «Ε» με ποσοστό 20%. Η εταιρεία έχει στην κυριότητα 4 Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητα με αντικειμενική δαπάνη 3.200,00, 3.800,00, 5320,00 και 5.800,00 αντίστοιχα. Η συνολική αντικειμενική δαπάνη αυτών των αυτοκινήτων είναι 18.120,00 και θα βαρύνει μόνο τα φυσικά πρόσωπα «Α» και «Β». Για την εξεύρεση του ποσού της δαπάνης που αναλογεί στον «Α» και στον «Β» θα θεωρηθεί ότι το άθροισμα των ποσοστών της συμμετοχής τους στην ετερόρρυθμη εταιρεία, αντιστοιχεί στο άθροισμα της αντικειμενικής δαπάνης όλων των αυτοκινήτων, δηλαδή ότι στο ποσοστό 25% (5%+20%) αντιστοιχεί αντικειμενική δαπάνη 18.120.000. Η συνολική αντικειμενική δαπάνη αυτών των αυτοκινήτων (18.120,00) θα βαρύνει τους ομόρρυθμους εταίρους ως εξής:

Φυσικό πρόσωπο «Α»:

$$\begin{array}{r}
 5 \\
 100 \\
 18.120,00 \times \frac{\quad}{25} = 3.624,00 \\
 \underline{\quad} \\
 100
 \end{array}$$

Φυσικό πρόσωπο «Β»:

$$\begin{array}{r}
 \underline{20} \\
 100 \\
 18.120,00 \\
 \times \quad \underline{\quad} \\
 \underline{\quad} = 14.496,00 \\
 100
 \end{array}$$

Η αντικειμενική δαπάνη όμως του «Β» περιορίζεται στο ποσό των 5.800,00 διότι δεν μπορεί να υπερβεί τη μεγαλύτερη αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει από τα αυτοκίνητα της εταιρίας ήτοι 5.800,00 (σχετ. αποφ. ΠΟΛ.1238/31.10.1994).

Έστω ότι η ετερόρρυθμη εταιρεία «X» με 3 ομόρρυθμους εταίρους «Α», «Β» και «Γ» (φυσικά πρόσωπα) και 1 ετερόρρυθμο εταίρο με ποσοστό συμμετοχής στην εταιρία κάθε εταίρου 25%, έχει 3 Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητα με αντικειμενική δαπάνη

3.300,00,3.600,00 και 5.400,00 ευρώ αντίστοιχα. Η συνολική αντικειμενική δαπάνη αυτών των αυτοκινήτων είναι 12.300,00 και θα βαρύνει μόνο τα φυσικά πρόσωπα «Α»,«Β» και «Γ». Για την εξεύρεση του ποσού της δαπάνης που αναλογεί στους «Α»,«Β» και «Γ» θα θεωρηθεί ότι το άθροισμα των ποσοστών της συμμετοχής στην Ε.Ε. «Χ» των «Α»,«Β» και «Γ», αντιστοιχεί στο άθροισμα της τεκμαρτής δαπάνης όλων των αυτοκινήτων, δηλαδή ότι στο ποσοστό 75% (25%+25%+25%) αντιστοιχεί αντικειμενική δαπάνη 12.300,00. Η συνολική αντικειμενική δαπάνη αυτών των αυτοκινήτων (12.300,00) θα βαρύνει τους ομόρρυθμους εταίρους ως εξής: Φυσικό πρόσωπο «Α»:

$$\begin{array}{r}
 \underline{25} \\
 100 \\
 12300,00 \text{ X } \frac{\quad}{75} = 4.110,00 \\
 \underline{75} \\
 100
 \end{array}$$

Φυσικό πρόσωπο «Β»:

$$\begin{array}{r}
 \underline{25} \\
 100 \\
 12300,00 \text{ X } \frac{\quad}{75} = 4.110,00 \\
 \underline{75} \\
 100
 \end{array}$$

Φυσικό πρόσωπο «Γ»:

	<u>25</u>	
	100	
12300,00 X	<u>75</u>	= 4.110,00
	100	

Παράδειγμα 4ο

Έστω ότι στην ομόρρυθμη εταιρεία «X» συμμετέχουν η Ο.Ε. «Α» με ποσοστό συμμετοχής 20% και η Α.Ε. «Β» με ποσοστό συμμετοχής 80% και η εταιρία αυτή (δηλαδή η Ο.Ε. «X») έχει στην κυριότητα ή κατοχή της 3 Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητα με αντικειμενική δαπάνη 3.600,00, 4.200,00 και 5.400,00 ευρώ αντίστοιχα. Η συνολική αντικειμενική δαπάνη αυτών των αυτοκινήτων είναι 13.200,00. Στην περίπτωση αυτή θα γίνει κατ' αρχήν κατανομή της συνολικής δαπάνης στα νομικά πρόσωπα ομόρρυθμα μέλη της εταιρίας με βάση τα ποσοστά συμμετοχής τους στην εταιρία, χωρίς σε αυτό το στάδιο να γίνεται η σύγκριση του ποσού που αναλογεί σε κάθε νομικό πρόσωπο μέλος της εταιρίας με βάση το ποσοστό συμμετοχής του στην εταιρία με τη μεγαλύτερη δαπάνη που προκύπτει από αυτοκίνητο της εταιρίας.

Συνεπώς

έχουμε:

α) Στην Ο.Ε. «Α» $13.200,00 \times 20/100 = 2.640,00$ ευρώ

β) Στην Α.Ε. «Β» $13.200,00 \times 80/100 = 10.560,00$ ευρώ

Στη συνέχεια θα κατανεμηθεί η δαπάνη που αναλογεί σε κάθε εταιρία στα φυσικά πρόσωπα μέλη της που ανάλογα με την μορφή της εταιρίας βαρύνονται με τη δαπάνη των αυτοκινήτων της εταιρίας. Σε αυτό το στάδιο γίνεται σύγκριση της δαπάνης που αναλογεί σε κάθε μέλος της εταιρίας με τη μεγαλύτερη δαπάνη που προκύπτει με βάση τα αυτοκίνητα της εταιρίας στην οποία συμμετέχει η παρούσα εταιρία, δηλαδή στο παράδειγμα αυτό θα γίνεται σύγκριση με τη δαπάνη των 5.400,00ευρώ.

Με βάση τα παραπάνω:

α) Αν μέλη της Ο.Ε. «Α» είναι τα φυσικά πρόσωπα «ΑΑ» και «ΑΒ» με ποσοστό συμμετοχής 70% και 30% αντίστοιχα, τότε: αα) στο φυσικό πρόσωπο «ΑΑ» αναλογεί αντικειμενική δαπάνη $2.640,00 \times 70\% = 1.848,00$ και ββ) στο φυσικό πρόσωπο «ΑΒ» αναλογεί αντικειμενική δαπάνη $2.640,00 \times 30\% = 792,00$.

β) Αν πρόεδρος του Δ.Σ. της Α.Ε. «Β» είναι ο «Ψ» και διευθύνων σύμβουλος αυτής ο «Ω», στους «Ψ» και «Ω» αντιστοιχεί στον καθένα δαπάνη $10.560,00 / 2 = 5.280,00$.

Περαιτέρω αν η Α.Ε. «Β» έχει στην ιδιοκτησία της 2 Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητα με αντικειμενική δαπάνη 1.200,00 και 10.400,00 αντίστοιχα, στον πρόεδρο του Δ.Σ. «Ψ» και στον διευθύνοντα σύμβουλο «Ω» αναλογεί αντικειμενική δαπάνη $(1.200,00 + 10.400,00) : 2 = 5.800,00$ ευρώ. Συνολικά στον πρόεδρο του Δ.Σ. «Ψ» και στον διευθύνοντα σύμβουλο «Ω» αντιστοιχούν στον καθένα $5.280,00 + 5.800,00 = 11.080,00$ ευρώ.

Τα φυσικά πρόσωπα βαρύνονται και με την αντικειμενική δαπάνη των αυτοκινήτων της εταιρίας στην οποία άμεσα συμμετέχουν και με την αντικειμενική δαπάνη των

αυτοκινήτων της εταιρίας κ.λπ. στην οποία έμμεσα συμμετέχουν, εφόσον βέβαια όλα τα μέλη αυτής της τελευταίας εταιρίας είναι νομικά πρόσωπα (σχετ. αποφ.ΠΟΛ.1238/31.10.1994).

Σημείωση: Στην περίπτωση που όλα τα μέλη μιας ελληνικής Ο.Ε. ή Ε.Ε. ή αστικής εταιρίας, ή κοινοπραξίας ή κοινωνίας που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα είναι νομικά πρόσωπα και όλα τα μέλη των νομικών αυτών προσώπων είναι επίσης νομικά πρόσωπα, δεν θα πρέπει να συνεχιστεί και η εξέταση των μελών και αυτών των νομικών προσώπων μέχρι να ανευρεθεί φυσικό πρόσωπο που να βαρύνεται με την αντικειμενική δαπάνη με βάση τα αυτοκίνητα της αρχικής εταιρίας κ.λπ. Τούτο βέβαια με την προϋπόθεση ότι κανένα από τα μέλη της αρχικής ελληνικής Ο.Ε. Ε.Ε. ή κοινοπραξίας ή κοινωνίας κ.λπ. δεν είναι Α.Ε.

Στην περίπτωση που όλα τα μέλη μιας ελληνικής Ο.Ε. ή Ε.Ε. ή κοινοπραξίας ή κοινωνίας που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα είναι νομικά πρόσωπα:

α) εάν μεταξύ αυτών των νομικών προσώπων περιλαμβάνονται και αλλοδαπές Α.Ε. ή μόνο αλλοδαπές Α.Ε., βαρύνονται με την υπόψη τεκμαρτή δαπάνη και οι διευθύνοντες και εντεταλμένοι σύμβουλοι, οι διοικητές των Α.Ε. και πρόεδροι των Δ.Σ., ανεξάρτητα από το εάν αυτοί κατοικούν στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό,

β) εάν ορισμένα από αυτά τα νομικά πρόσωπα είναι ημεδαπά και ορισμένα αλλοδαπά, κατά την αναζήτηση των φυσικών προσώπων που τελικά θα βαρύνονται με την υπόψη τεκμαρτή δαπάνη διαβίωσης με βάση τα Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητα της ημεδαπής εταιρίας θα ληφθούν υπόψη και τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα,

γ) εάν όλα αυτά τα νομικά πρόσωπα είναι αλλοδαπά, θα ελεγχθούν τα μέλη και αυτών των αλλοδαπών νομικών προσώπων, για να βρεθεί φυσικό πρόσωπο που να

βαρύνεται με ποσά της υπόψη τεκμαρτής δαπάνης διαβίωσης (σχετ. αποφ. ΠΟΛ.1290/26.11.1998).

2.4.2 Αυτοκίνητα Ε.Π.Ε.

Στις περιπτώσεις των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.) που έχουν στην κυριότητά τους ή στην κατοχή τους Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητα, η αντικειμενική δαπάνη που αναλογεί σε αυτά λογίζεται ως αντικειμενική δαπάνη των φυσικών προσώπων που είναι διαχειριστές της εταιρείας και συγχρόνως μέλη της εταιρείας ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής τους στην εταιρεία. Στην περίπτωση που κανείς διαχειριστής της Ε.Π.Ε. δεν είναι μέλος της, η δαπάνη αυτή λογίζεται ως αντικειμενική δαπάνη των φυσικών προσώπων που είναι μέλη της Ε.Π.Ε. ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής τους στην Ε.Π.Ε.

Παραδείγματα για εταιρείες Ε.Π.Ε.:

Παράδειγμα 1ο

Έστω η Ε.Π.Ε.«Σ» στην οποία συμμετέχουν το φυσικό πρόσωπο «εταίρος Α» με ποσοστό συμμετοχής 50%, το φυσικό πρόσωπο «εταίρος Β» με ποσοστό 40% και το φυσικό πρόσωπο «εταίρος Γ» με ποσοστό συμμετοχής 10% και έχει στην κυριότητα ή κατοχή της 2 Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητα, με αντικειμενική δαπάνη 3.200,00 και 3.800,00 αντίστοιχα. Τα παραπάνω φυσικά πρόσωπα είναι και διαχειριστές της Ε.Π.Ε. Η συνολική αντικειμενική δαπάνη αυτών των αυτοκινήτων 9.000,00 θα βαρύνει τους εταίρους-διαχειριστές ως εξής:

«εταίρος Α»: $7.000,00 \times 50\% = 3.500,00$

«εταίρος Β»: $7.000,00 \times 40\% = 2.800,00$

«εταίρος Γ»: $7.000,00 \times 10\% = 700,00$

Παράδειγμα 2ο

Έστω η Ε.Π.Ε. «Τ» στην οποία συμμετέχουν το φυσικό πρόσωπο «εταίρος Α» με ποσοστό συμμετοχής 30%, το φυσικό πρόσωπο «εταίρος Β» με ποσοστό 35%, οι οποίοι είναι διαχειριστές της εταιρείας, το φυσικό πρόσωπο «εταίρος Γ» με ποσοστό συμμετοχής 35%, και φυσικό πρόσωπο «Δ» που είναι και αυτός διαχειριστής της εταιρείας (μη μέλος όμως της εταιρείας). Η Ε.Π.Ε. έχει στην κυριότητά της 2 Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητα, με αντικειμενική δαπάνη 8.200,00 και 8.800,00 αντίστοιχα. Η συνολική αντικειμενική δαπάνη αυτών των αυτοκινήτων 17.000,00 θα βαρύνει τους εταίρους-διαχειριστές ως εξής:

«εταίρος Α»:

<u>30</u>
100
$17.000,00 \times \frac{\quad}{65} = 7.846,15$
<u>65</u>
100

«εταίρος Β»:

<u>35</u>	
100	
17.000,00 X	_____ = 9.153,85
<u>65</u>	
100	

Σημείωση: Στην περίπτωση που όλα τα μέλη μιας ελληνικής Ε.Π.Ε. είναι νομικά πρόσωπα και όλα τα μέλη των νομικών αυτών προσώπων είναι επίσης νομικά πρόσωπα, δεν θα πρέπει να συνεχιστεί και η εξέταση των μελών και αυτών των νομικών προσώπων μέχρι να ανευρεθεί φυσικό πρόσωπο που να βαρύνεται με την αντικειμενική δαπάνη με βάση τα αυτοκίνητα της αρχικής εταιρίας κ.λπ. Τούτο βέβαια με την προϋπόθεση ότι κανένα από τα μέλη της αρχικής ελληνικής Ε.Π.Ε. δεν είναι Α.Ε.

Στην περίπτωση που όλα τα μέλη μιας ελληνικής Ε.Π.Ε. είναι νομικά πρόσωπα:

- α) εάν μεταξύ αυτών των νομικών προσώπων περιλαμβάνονται και αλλοδαπές Α.Ε. ή μόνο αλλοδαπές Α.Ε., βαρύνονται με την υπόψη τεκμαρτή δαπάνη και οι διευθύνοντες και εντεταλμένοι σύμβουλοι, οι διοικητές των Α.Ε. και πρόεδροι των Δ.Σ., ανεξάρτητα από το εάν αυτοί κατοικούν στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό,
- β) εάν ορισμένα από αυτά τα νομικά πρόσωπα είναι ημεδαπά και ορισμένα αλλοδαπά, κατά την αναζήτηση των φυσικών προσώπων που τελικά θα βαρύνονται

με την υπόψη τεκμαρτή δαπάνη διαβίωσης με βάση τα Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητα της ημεδαπής εταιρίας θα ληφθούν υπόψη και τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα,

γ) εάν όλα αυτά τα νομικά πρόσωπα είναι αλλοδαπά, θα ελεγχθούν τα μέλη και αυτών των αλλοδαπών νομικών προσώπων, για να βρεθεί φυσικό πρόσωπο που να βαρύνεται με ποσά της υπόψη τεκμαρτής δαπάνης διαβίωσης (σχετ. αποφ. ΠΟΛ.1290/26.11.1998).

2.4.3 Αυτοκίνητα Α.Ε.

Στις περιπτώσεις Α.Ε. που έχουν στην κυριότητα ή στην κατοχή τους Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητα, η αντικειμενική δαπάνη που αναλογεί σε αυτά λογίζεται ως αντικειμενική δαπάνη των εντεταλμένων και διευθυνόντων συμβούλων, των διοικητών Α.Ε. και προέδρων των Δ.Σ., μεριζόμενη ισομερώς μεταξύ τους. Η κατανομή της δαπάνης αυτής στα υπόψη πρόσωπα θα γίνεται ισομερώς (π.χ. αν μια Α.Ε. έχει 2 εντεταλμένους συμβούλους, ένα διοικητή και ένα πρόεδρο του Δ.Σ., τότε η συνολική τεκμαρτή δαπάνη με βάση τα αυτοκίνητα της εταιρίας αυτής θα κατανεμηθεί ισομερώς μεταξύ των πιο πάνω προσώπων, ανεξάρτητα από το αν τα πρόσωπα αυτά ασκούν πραγματική διοίκηση.

Ο διευθύνων σύμβουλος του οποίου ο διορισμός δεν έχει δημοσιευθεί στο Φ.Ε.Κ. δεν λαμβάνεται υπόψη για την κατανομή της αντικειμενικής δαπάνης των αυτοκινήτων της Α.Ε. (σχετ. 1020527/268/Α0012/21.2.1994). Στην περίπτωση που τη θέση του

προέδρου του Δ.Σ. Α.Ε. δεν κατέχει το ίδιο πρόσωπο σε όλη τη διάρκεια της κρινόμενης περιόδου, αλλά τα πρόσωπα που κατείχαν αυτή τη θέση διαδέχτηκαν το ένα το άλλο, αυτά θα πρέπει να θεωρηθούν ως ένα πρόσωπο. Συνεπώς στην περίπτωση κατά την οποία ο πρόεδρος του Δ.Σ. μιας Α.Ε., ο οποίος έστω ότι είναι και διευθύνων σύμβουλος, κατά τη διάρκεια του έτους αλλάζει, η συνολική ετήσια τεκμαρτή δαπάνη, αφού περιορισθεί στο ύψος της μεγαλύτερης τεκμαρτής δαπάνης που προκύπτει από αυτοκίνητο της εταιρίας, θα μεριστεί σύμφωνα με την περίπτ. β' της § 1 του άρθρου 16 του ν.2238/1994 στα 2 πρόσωπα που κατείχαν διαδοχικά τη θέση του προέδρου – διευθύνοντα συμβούλου της Α.Ε. ανάλογα με τους μήνες που κατείχε τη θέση αυτή ο καθένας (σχετ. απόφ. ΠΟΛ.1248/4.10.2000). Επίσης, επειδή από το ν. 2190/1920 δεν απαγορεύεται ο διορισμός περισσότερων διευθυνόντων ή εντεταλμένων συμβούλων, η αντικειμενική δαπάνη με βάση τα Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητα μιας Α.Ε. μερίζεται ισομερώς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 του ν.2238/1994 και στους 2 διευθύνοντες συμβούλους (σχετ. 1085893/1728/A0012/2.9.1996).

Σημείωση: Η επιστημονική επιτροπή της βουλής (σχετικά με τον ν. 3842/2010) παρατήρησε το εξής όσον αφορά το θέμα των αυτοκινήτων που ανήκουν σε Α.Ε.: «Περαιτέρω, ενόψει της τροποποίησης που επήλθε με το άρθρο 25 του ν. 3604/2007 στο άρθρο 18 παρ. 2 του ν. 2190/1920, σκόπιμο ίσως θα ήταν να διευκρινισθεί νομοθετικώς για τις περιπτώσεις ορισμού νομικού προσώπου ως διευθύνοντος ή εντεταλμένου συμβούλου ανώνυμης εταιρείας, εάν το τεκμήριο θα βαρύνει το φυσικό πρόσωπο που ορίζεται από το νομικό πρόσωπο για την άσκηση των εξουσιών του νομικού αυτού προσώπου ως μέλους του διοικητικού συμβουλίου ή εάν και για το νομικό αυτό πρόσωπο θα εφαρμόζονται αναλογικώς οι ρυθμίσεις των υποπεριπτώσεων ι' έως ιιι'».

Η παρ. 2 του άρθρου 18 του ν. 2190/1920, έτσι όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 25 του ν. 3604/2007 έχει ως εξής:

«Άρθρο 18. Εκπροσώπηση της εταιρείας

2. Ο αριθμός των μελών του διοικητικού συμβουλίου ορίζεται από το καταστατικό ή από τη γενική συνέλευση, εντός των ορίων που προβλέπονται στο καταστατικό. Το διοικητικό συμβούλιο αποτελείται τουλάχιστον από τρία μέλη. Το καταστατικό μπορεί να προβλέπει ότι μέλος του διοικητικού συμβουλίου μπορεί να είναι και νομικό πρόσωπο. Στην περίπτωση αυτή το νομικό πρόσωπο υποχρεούται να ορίσει ένα φυσικό πρόσωπο για την άσκηση των εξουσιών του νομικού προσώπου ως μέλους του διοικητικού συμβουλίου».

Παραδείγματα για εταιρείες Α.Ε.:

Παράδειγμα 1ο

Έστω ότι η Ανώνυμη εταιρεία «Γ» έχει έναν διευθύνοντα σύμβουλο κι έναν πρόεδρο του Δ.Σ. Η συγκεκριμένη εταιρεία έχει 3 Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητα με αντικειμενική δαπάνη 3.300,00, 3.600,00 και 5.400,00 ευρώ αντίστοιχα. Η συνολική αντικειμενική δαπάνη αυτών των αυτοκινήτων είναι 12.300,00 και θα βαρύνει και τους δύο ισομερώς ως εξής:

Διευθύνων Σύμβουλος «Α»: $12.300,00 / 2 = 6.150,00$

Πρόεδρος Δ.Σ. «Β»: $12.300,00 / 2 = 6.150,00$

Όσα αναφέρονται ανωτέρω για τον περιορισμό της αντικειμενικής δαπάνης, εφαρμόζονται και στις περιπτώσεις των Α.Ε. Συνεπώς στο παράδειγμά μας, επειδή η μεγαλύτερη αντικειμενική δαπάνη είναι 5.400,00, το ποσό που θα δηλώσει ο διευθύνων σύμβουλος και ο πρόεδρος του Δ.Σ., περιορίζεται στο ποσό αυτό, ήτοι 5.400,00 ο καθένας.

2.4.4 Αυτοκίνητα αλλοδαπών επιχειρήσεων χωρίς εγκατάσταση στην Ελλάδα

Στα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα που δεν έχουν εγκαταστάσεις στην Ελλάδα αλλά υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης με βάση την παράγραφο 1 του άρθρου 107 του ν.2238/1994, καθώς και στις αλλοδαπές επιχειρήσεις, το ποσό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης διαβίωσης που προκύπτει με βάση αυτοκίνητα (της περίπτωσης γ' του άρθρου 16 του ν.2238/1994), ιδιοκτησίας του αλλοδαπού νομικού προσώπου ή ιδιοκτησίας ή κατοχής γραφείου, υποκαταστήματος ή πρακτορείου της επιχείρησης εγκατεστημένου στην Ελλάδα, βαρύνει το πρόσωπο που εκπροσωπεί στην Ελλάδα το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο, την αλλοδαπή επιχείρηση ή προΐσταται του οικείου γραφείου ή υποκαταστήματος ή πρακτορείου.

2.4.5 Αυτοκίνητα επιχειρήσεων των α.ν. 89/1967 και 378/1968 και του άρθρου 25 ν. 27/1975

Από 1.1.2010 και μετά (μετά τις αλλαγές που επέφερε ο ν.3842/2010), εφαρμόζεται η αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης αυτοκινήτων και στις επιχειρήσεις των α.ν. 89/1967 και 378/1968 και του άρθρου 25 ν. 27/1975. Να θυμίσουμε εδώ ότι μέχρι 31.1.2009, οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που υπάγονταν στον α.ν. 89/1967, τον α.ν. 378/ 1968 και το άρθρο 25 του ν. 27/1975, είχαν απαλλαγή για το ποσό της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης η οποία προέκυπτε βάσει

Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων. Η απαλλαγή της περίπτωσης αυτής ίσχυε έως 31.12.2009, στις αλλοδαπές επιχειρήσεις μόνο και όχι στις ημεδαπές που υπάγονταν στον α.ν. 89/1967, στον α.ν. 378/1968 και στο άρθρο 25 του ν. 27/1975.

Η διάταξη που ίσχυε έως 31.12.2009 είχε ως εξής:

[Άρθρο 18. Μη εφαρμογή του τεκμηρίου

Το τεκμήριο προσδιορισμού της ετήσιας δαπάνης δεν εφαρμόζεται:

δ) Προκειμένου για αλλοδαπές επιχειρήσεις που υπάγονται στις διατάξεις του α.ν.89/1967, του α.ν.378/ 1968 και του άρθρου 25 του ν.27/1975, για το ποσό της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης, η οποία προκύπτει βάσει επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης.]

2.5 Εικονική μεταβίβαση

Σε περίπτωση εικονικής μεταβίβασης Ε.Ι.Χ. ή Μ.Χ. αυτοκινήτου ή εικονικής κτήσης αυτού από περισσότερα πρόσωπα, η αντικειμενική δαπάνη με βάση το αυτοκίνητο αυτό ισχύει αυτοτελώς στο σύνολό της για κάθε έναν από τους συμβαλλομένους. Ως εικονική θεωρείται ιδίως η μεταβίβαση ή η κτήση, όταν πραγματοποιείται μεταξύ συγγενών εξ' αίματος ή εξ' αγχιστείας κατευθείαν γραμμή ή εκ πλαγίου μέχρι και τον τρίτο βαθμό, δηλαδή μεταξύ γονέων και παιδιών, μεταξύ πάππων και εγγονών, μεταξύ προπάππων και δισέγγονων, μεταξύ αδελφών, μεταξύ πρώτων ανιψιών και πρώτων θείων (τα ανίψια θα είναι τα παιδιά των αδελφών του φορολογουμένου και οι θείοι ή οι θείες τα αδέλφια των γονέων του φορολογουμένου). Σημειώνεται ότι οι συγγενείς εξ' αίματος του ενός από τους συζύγους είναι συγγενείς εξ' αγχιστείας του άλλου συζύγου στην ίδια γραμμή και τον ίδιο βαθμό (Α.Κ. 1464). Αντίθετα οι

σύζυγοι δεν θεωρούνται μεταξύ τους συγγενείς εξ' αίματος ή εξ' αγχιστείας. Πάντως σε κάθε περίπτωση οι φορολογούμενοι έχουν δικαίωμα ανταπόδειξης, δηλαδή μπορούν να προσκομίσουν στοιχεία στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ή στα διοικητικά δικαστήρια, από τα οποία να προκύπτει ότι δεν είναι εικονική η μεταβίβαση του αυτοκινήτου ή η απόκτησή του ή η συγκυριότητά τους σε αυτό. Στην περίπτωση που η συγκυριότητα είναι πραγματική, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη μερίζεται κατά το λόγο των ιδανικών μεριδίων κάθε ενός συγκυρίου (σχετ. απόφ. ΠΟΛ.1094/23.3.1989).

2.6 Ακινήσια αυτοκινήτου

Για την απόδειξη ακινήσιας αυτοκινήτου για τη μείωση της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης, με την οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων θα προσκομίζεται και σχετική βεβαίωση της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. στην οποία έχει υποβληθεί η δήλωση ακινήσιας του άρθρου 22 του ν. 2367/1953. Η υπόψη δήλωση ακινήσιας εξακολουθεί να υποβάλλεται στο ίδιο τμήμα της Δ.Ο.Υ. που υποβαλλόταν και πριν από την ισχύ του άρθρου 36 του ν. 2093/1992, τηρουμένης της διαδικασίας του άρθρου 22 του ν. 2367/1953. Στη βεβαίωση παραλαβής της δήλωσης ακινήσιας που θα χορηγείται στο φορολογούμενο, καθώς και στη βεβαίωση για την ακινήσια του αυτοκινήτου που θα χορηγείται μετά το πέρας της ακινήσιας του αυτοκινήτου ή μετά την 31/12 κάθε έτους για την εφαρμογή της περιπτ. β' της παρ. 1 του άρθρου 16 του ν. 2238/1994 θα αναγράφεται μεταξύ των άλλων ότι το συγκεκριμένο όχημα τέθηκε σε ακινήσια για την εφαρμογή της περιπτ. β' της παρ. 1 του άρθρου 16 του ν. 2238/1994 και δεν έχει άλλες φορολογικές συνέπειες (σχετ. απόφ. ΠΟΛ.1050/22.2.1994).

Το μέτρο της ακινησίας είχε θεσπιστεί με το άρθρο 22 του νόμου 2367/1953 με τίτλο «Περί τίτλων κυριότητας, ταξινομήσεως, αδειών κυκλοφορίας και φορολογίας αυτοκινήτων».

Το παραθέτουμε για ενημέρωση των αναγνωστών.

«Άρθρο 22.

Δήλωσης ακινησίας.

1. Εις περίπτωσιν ακινησίας αυτοκινήτου οχήματος εξ οιασδήποτε αιτίας, ο ιδιοκτήτης ή κάτοχος αυτού υποχρεούται όπως προ της ενάρξεως του φορολογικού εξαμήνου από του οποίου το αυτοκίνητον τίθεται εις ακινησίαν, υποβάλη εις τον αρμόδιον Οικον. Έφορον δήλωσιν ακινησίας, εν τη οποία ν' αναφέρονται λεπτομερώς οι προκαλέσαντες την ακινησίαν λόγοι και ο τόπος σταθμεύσεως του ακινητούντος οχήματος (πόλις, οδός, αριθμός). Η δήλωσις ακινησίας δεν λαμβάνεται υπ' όψιν εάν δεν παραδοθώσιν συγχρόνως η άδεια κυκλοφορίας και οι πινακίδες αριθμού κυκλοφορίας του αυτοκινήτου. Άμα τη υποβολή δηλώσεως ακινησίας ο Οικονομικός Έφορος προβαίνει εις την κατάλληλον σφράγισιν του εν ακινησία δηλουμένου αυτοκινήτου προς τον σκοπόν της μηχανικής ακινητοποιήσεως αυτού, συντάσσων περί τούτου πρωτόκολλον. Βάσει της δηλώσεως ακινησίας και του κατά τ' ανωτέρω πρωτοκόλλου σφραγίσεως ο Οικον. Έφορος προβαίνει οίκοθεν εις την έκπτωσιν των τελών του εξαμήνου, δι' ο δηλούται ότι το αυτοκίνητον θέλει παραμείνει εις ακινησίαν.
2. Δήλωσις ακινησίας υποβαλλομένη μετά την έναρξιν του φορολογικού εξαμήνου δεν λαμβάνεται υπ' όψιν διά την έκπτωσιν των τελών του εξαμήνου τούτου.
3. Αυτοκίνητον όχημα, δι' ο υπεβλήθη δήλωσις ακινησίας, απαγορεύεται απολύτως να κυκλοφορήση δι' οιασδήποτε αιτίαν.
4. Εις περίπτωσιν διακοπής ακινησίας επί σκοπώ θέσεως του αυτοκινήτου εις

κυκλοφορίαν ο ιδιοκτήτης ή κάτοχος αυτού υποχρεούται προηγουμένως να δηλώση τούτο εις τον Οικονομικόν Έφορον. Βάσει της δηλώσεως ταύτης ο Οικον. Εφορος προβαίνει εις την βεβαίωσιν των τελών του εξαμήνου καθ' ο το αυτοκίνητον τίθεται εκ νέου εις κυκλοφορίαν.

5. Εις απάσας τας κατά τας ανωτέρω παραγράφους περιπτώσεις ακινησίας αυτοκινήτου οχήματος, ειδοποιείται σχετικώς η κατά περιφέρειαν αρμοδία υπηρεσία αυτοκινήτων του Υπουργείου Συγκοινωνιών.

6. Εξαιρετικώς διαφυλαττομένης της ισχύος των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Ν.Δ. 3839/1958, χωρεί έκπτωσης των τελών κυκλοφορίας εν περιπτώσει αναγκαστικής ακινησίας του αυτοκινήτου εκ λόγων ανωτέρας βίας, κλοπής ή υπεξαίρεσεως αυτού. Ως λόγοι ανωτέρας βίας εν προκειμένω νοούνται αι περιπτώσεις, δι' ας δεν καθίσταται εφικτή η τήρησις της κατά τ' ανωτέρω οριζομένης διαδικασίας, είτε εκ λόγων αναγομένων εις την προσωπικήν κατάστασιν του κατόχου του αυτοκινήτου είτε εκ τοιούτων αναγομένων εις την πραγματικήν κατάστασιν του αυτοκινήτου και των στοιχείων κυκλοφορίας αυτού.

7. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις επιτρέπεται η κυκλοφορία αυτοκινήτου ή μοτοσυκλέττας με προσωρινή άδεια και μέχρι δύο (2) μέρες το μήνα. Η προσωρινή άδεια χορηγείται αποκλειστικά και μόνο από τον Οικονομικό Έφορο και αφού καταβληθούν τέλη κυκλοφορίας τετρακόσιες (400) δραχμές για κάθε μέρα, ανεξάρτητα από το είδος του αυτοκινήτου ή της μοτοσυκλέττας.»

Το έτος 2002, ψηφίστηκε ο νόμος 2992/2002 με τίτλο «Μέτρα για την ενίσχυση της κεφαλαιαγοράς και την ανάπτυξη της επιχειρηματικότητας».

Στην παράγραφο 6 του άρθρου 45 του νόμου αυτού είχαν οριστεί τα εξής:

«ΑΡΘΡΟ 45 Λοιπές διατάξεις.

6. Κάτοχος οχήματος που επιθυμεί να καταθέσει την άδεια κυκλοφορίας και τις κρατικές πινακίδες αυτού σε Υπηρεσία του Υπουργείου Μεταφορών και Επικοινωνιών ή στη Δ.Ο.Υ., με την επιφύλαξη των διατάξεων του Άρθρου 93 του Ν. 2696/1999 (ΦΕΚ 57 Α) "Κύρωση Κώδικα Οδικής Κυκλοφορίας", υποχρεούται είτε να φυλάξει αυτό σε ιδιωτικό κλειστό χώρο είτε να το παραδώσει για πολτοποίηση, εκποίηση ή απόσυρση στον Ο.Δ.Δ.Υ. Για την κατάθεση των ανωτέρω στοιχείων απαιτείται και η προσκόμιση είτε υπεύθυνης δήλωσης του Ν. 1599/1986, στην πρώτη περίπτωση, στην οποία αναγράφονται υποχρεωτικά η διεύθυνση του χώρου φύλαξης, καθώς και τα στοιχεία του ιδιοκτήτη αυτού είτε βεβαίωσης του Ο.Δ.Δ.Υ. στη δεύτερη περίπτωση.»

Το Υπουργείο Οικονομικών κοινοποίησε τις παραπάνω διατάξεις με την απόφαση ΠΟΛ.1253/8.11.2002 η οποία είχε ως εξής:

« ΠΟΛ.1253/8.11.2002

Κατάθεση άδειας κυκλοφορίας και πινακίδων.

Κοινοποίηση των διατάξεων της παρ. 6 του άρθρου 45 και του άρθρου 48 του Ν. 2992/2002.

Κοινοποιούμε κατωτέρω τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 45 και του άρθρου 48 του Ν. 2992/2002 «Μέτρα για την ενίσχυση της κεφαλαιαγοράς και την ανάπτυξη της επιχειρηματικότητας και άλλες διατάξεις» που δημοσιεύτηκε στο ΦΕΚ 54 Α/20.3.2002.

1. Με τις διατάξεις της κοινοποιούμενης παραγράφου 6 του άρθρου 45 του ανωτέρω νόμου προβλέπεται υποχρέωση του κατόχου του οχήματος που επιθυμεί να καταθέσει την άδεια κυκλοφορίας και τις κρατικές πινακίδες σε Υπηρεσία του Υπουργείου

Μεταφορών και Επικοινωνιών ή σε Δ.Ο.Υ., είτε να φυλάξει αυτό σε ιδιωτικό κλειστό χώρο είτε να το παραδώσει για πολτοποίηση ή εκποίηση ή απόσυρση στον ΟΔΔΥ.

Σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, για την κατάθεση των ανωτέρω στοιχείων ο κάτοχος του οχήματος πρέπει: Στην πρώτη περίπτωση, όταν δηλαδή δηλώσει ότι θα φυλάξει το όχημα σε ιδιωτικό κλειστό χώρο, να υποβάλει υπεύθυνη δήλωση του νόμου Ν. 1599/86 στην οποία αναγράφεται υποχρεωτικά η διεύθυνση του χώρου φύλαξης και τα στοιχεία του ιδιοκτήτη του χώρου αυτού. Σημειώνεται ότι στην έννοια του ιδιωτικού κλειστού χώρου περιλαμβάνεται και ο ιδιωτικός περιφραγμένος χώρος. Στην δεύτερη περίπτωση, όταν δηλαδή το όχημα το παραδώσει για πολτοποίηση, εκποίηση ή απόσυρση στον Ο.Δ.Δ.Υ. να προσκομίσει σχετική βεβαίωση του Ο.Δ.Δ.Υ.

2. Οι Δ.Ο.Υ., στην περίπτωση που ο κάτοχος του οχήματος δηλώσει ότι θα φυλάξει το όχημα σε ιδιωτικό κλειστό χώρο, κατά τα ανωτέρω, πρέπει να ενημερώσουν το ΚΕΠΥΟ για την ακινησία αυτή. Εφόσον ο κάτοχος του οχήματος παραδώσει το όχημα στον Ο.Δ.Δ.Υ. για πολτοποίηση, εκποίηση ή απόσυρση είναι υποχρεωμένος μετά να παραδώσει τα στοιχεία κυκλοφορίας (άδεια κυκλοφορίας και κρατικές πινακίδες) μαζί με το πιστοποιητικό του Ο.Δ.Δ.Υ. στις αρμόδιες υπηρεσίες του Υπουργείου Μεταφορών και Επικοινωνιών για την οριστική διαγραφή του εν λόγω οχήματος από το Μητρώο οχημάτων. Η ενημέρωση του ΚΕΠΥΟ για την διαγραφή θα γίνεται απευθείας από το Υπουργείο Μεταφορών και Επικοινωνιών.

3. Σύμφωνα με την κοινοποιούμενη διάταξη του άρθρου 48, η ισχύς των ανωτέρω διατάξεων αρχίζει από 20.3.2002 (ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως).»

Αυτό που προκύπτει εναργώς από την παράθεση της νομοθεσίας και της απόφασης

του Υπουργείου Οικονομικών, είναι ότι σε καμία περίπτωση δεν απαιτείται εκτός των άλλων δικαιολογητικών και η προσκόμιση του εντύπου Ε9 από τους φορολογούμενους προκειμένου να θέσουν σε προσωρινή ακινησία το όχημά τους. Αρκεί η υπεύθυνη δήλωση του ν. 1599/1986 που θα αναγράφει αυτά που προβλέπει η παράγραφος 6 του άρθρου 45 του νόμου 2992/2002.

Πρέπει να καταστεί σαφές στους αρμοδίους υπαλλήλους των Δ.Ο.Υ., πως σε καμία περίπτωση δεν πρέπει να ερμηνεύουν τους εκάστοτε νόμους κατά το δοκούν, αλλά θα πρέπει να τηρούν και να εφαρμόζουν αυτά που ρητώς προβλέπονται από τον νομοθέτη. Η αντίθετη συμπεριφορά από την πλευρά τους οδηγεί στην δικαιολογημένη αγανάκτηση των φορολογούμενων πολιτών».

2.7 Επιχειρήσεις εκπαίδευσης υποψήφιων οδηγών και ενοικίασης αυτοκινήτων

Για τον υπολογισμό της αντικειμενικής δαπάνης με βάση τους φορολογήσιμους ίππους προκειμένου για εκπαιδευτές οδηγών αυτοκινήτων, καθώς και για τις επιχειρήσεις ενοικίασης αυτοκινήτων που χρησιμοποιούν για το σκοπό αυτό περισσότερα από ένα Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητα, λαμβάνεται υπόψη μόνο το αυτοκίνητο που δίνει τη μεγαλύτερη τεκμαρτή δαπάνη (σχετ. αποφ. ΠΟΛ.1207/31.10.1994).

2.8 Αυτοκίνητα από μετοικεσία

Μέχρι 31.12.2009 υπολόγιζε το ποσοστό μείωσης 50% για τη δαπάνη που προέκυπτε με βάση το επιβατικό αυτοκίνητο ιδιωτικής χρήσης ιδιοκτησίας προσώπου που το εισήγαγε με μειωμένους δασμούς, φόρους ή τέλη λόγω μετοικεσίας του από την αλλοδαπή για τα δύο αμέσως επόμενα έτη από τη λήξη της απαλλαγής της περίπτωσης ε' του άρθρου 18 (όπως ίσχυε πριν τις αλλαγές), εφόσον ο δικαιούχος της μείωσης εξακολουθεί κατά τα έτη αυτά να κατοικούσε στην Ελλάδα. Από 1.1.2010 (με τις διατάξεις του ν. 3842/2010) καταργήθηκε η μείωση και η απαλλαγή

για τα δύο πρώτα χρόνια που προβλεπόταν στα άρθρα 16 και 18 αντίστοιχα, για αυτοκίνητα που εισάγονται με τις διαδικασίες της μετοικεσίας δεδομένου ότι πλέον οι δαπάνες των αυτοκινήτων υπολογίζονται με πραγματικά δεδομένα και όχι τεκμαρτά.

2.9 Αυτοκίνητα μισθωμένα κ.λπ.

Στις περιπτώσεις ενοικίασης ή χρηματοδοτικής μίσθωσης αυτοκινήτων επιβατικών ιδιωτικής ή μεικτής χρήσης, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, που αντιστοιχεί στο χρόνο χρησιμοποίησης αυτών, βαρύνει το μισθωτή τους.

2.10 Αυτοκίνητα ανηλίκων

Η τεκμαρτή δαπάνη που προκύπτει με βάση Ε.Ι.Χ. ή Μ.Χ. αυτοκίνητο του οποίου κύριος ή κάτοχος είναι ανήλικο τέκνο λογίζεται ως τεκμαρτή δαπάνη του γονέα που έχει το μεγαλύτερο εισόδημα και αν αυτός έχασε τη γονική μέριμνα του άλλου γονέα, ανεξάρτητα από το εάν για το τέκνο αυτό υπάρχει υποχρέωση υποβολής ξεχωριστής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Για την εφαρμογή των παραπάνω λαμβάνεται υπόψη το εισόδημα των γονέων όπως αυτό προσδιορίζεται μετά την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, πριν να ληφθεί υπόψη όμως η τεκμαρτή δαπάνη διαβίωσης με βάση το Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητο των ανήλικων τέκνων. Το απαλλασσόμενο εισόδημα των γονέων δεν λαμβάνεται υπόψη, προκειμένου να εφαρμοσθούν τα παραπάνω. Στην περίπτωση που οι γονείς έχουν ίσο εισόδημα ή που κανείς από τους γονείς δεν έχει εισόδημα, η τεκμαρτή αυτή δαπάνη λογίζεται ως δαπάνη του πατέρα, όπως προκύπτει έμμεσα και από το άρθρο 5 του ν.2238/1994.

3. Αντικειμενική δαπάνη σκαφών αναψυχής

3.1 Γενικά

Σχετικά με τα σκάφη αναψυχής, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη τους σύμφωνα με τις νέες διατάξεις της περίπτωσης στ' της παρ. 1 του άρθρου 16 του ν.2238/1994 (όπως τροποποιήθηκαν με την παράγραφο 3 του άρθρου 28 του ν.3986/2011, ορίζεται ως εξής:

Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη με βάση σκάφη αναψυχής ιδιωτικής χρήσης, κυριότητας ή κατοχής του φορολογουμένου, της συζύγου του ή των προσώπων που τους βαρύνουν εκτιμάται με βάση το κόστος τελών ελλιμενισμού, ασφαλιστρών, καυσίμων, συντήρησης και πρακτόρευσης και ορίζεται, ανάλογα με τα μέτρα ολικού μήκους του σκάφους, ως εξής:

α) για μηχανοκίνητα σκάφη ανοικτού τύπου, ταχύπλοα και μη, ολικού μήκους μέχρι πέντε (5) μέτρα, στο ποσό των τεσσάρων χιλιάδων (4.000) ευρώ, ενώ για τα πάνω από πέντε (5) μέτρα το πόσο αυτό αυξάνεται κατά δύο χιλιάδες (2.000) ευρώ το μέτρο.

Παραθέτουμε πίνακα με περιπτώσεις μηχανοκίνητων σκαφών ανοιχτού τύπου, ταχυπλόων ή μη:

Μήκος σκάφους	Μέχρι 5 έτη	Πάνω από 5 μέχρι και 10 έτη	Πάνω από 10 έτη
4	4.000,00	3.400,00	2.800,00
5	4.000,00	3.400,00	2.800,00
6	6.000,00	5.100,00	4.200,00

7	8.000,00	6.800,00	5.600,00
8	10.000,00	8.500,00	7.000,00
9	12.000,00	10.200,00	8.400,00
10	14.000,00	11.900,00	9.800,00
11	16.000,00	13.600,00	11.200,00
12	18.000,00	15.300,00	12.600,00
13	20.000,00	17.000,00	14.000,00
14	22.000,00	18.700,00	15.400,00
15	24.000,00	20.400,00	16.800,00
16	26.000,00	22.100,00	18.200,00
17	28.000,00	23.800,00	19.600,00
18	30.000,00	25.500,00	21.000,00
19	32.000,00	27.200,00	22.400,00
20	34.000,00	28.900,00	23.800,00
21	36.000,00	30.600,00	25.200,00
22	38.000,00	32.300,00	26.600,00

β) για ιστιοφόρα ή μηχανοκίνητα ή μικτά σκάφη με χώρο ενδιαίτησης, ολικού μήκους

μέχρι και επτά (7) μέτρα, δώδεκα χιλιάδες (12.000) ευρώ, πάνω από επτά (7) και μέχρι δέκα (10) μέτρα προστίθενται τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ ανά επιπλέον μέτρο μήκους, πάνω από δέκα (10) και μέχρι δώδεκα (12) μέτρα προστίθενται επτά χιλιάδες πεντακόσια (7.500) ευρώ ανά επιπλέον μέτρο μήκους, πάνω από δώδεκα (12) και μέχρι δεκαπέντε (15) μέτρα δεκαπέντε χιλιάδες (15.000) ευρώ ανά επιπλέον μέτρο μήκους, πάνω από δεκαπέντε (15) και μέχρι δεκαοκτώ (18) μέτρα είκοσι δύο χιλιάδες πεντακόσια (22.500) ευρώ ανά επιπλέον μέτρο μήκους, πάνω από δεκαοκτώ (18) και μέχρι είκοσι δύο (22) μέτρα τριάντα χιλιάδες (30.000) ευρώ ανά επιπλέον μέτρο μήκους και πάνω από είκοσι δύο (22) μέτρα προστίθενται πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ ανά επιπλέον μέτρο μήκους.

Παραθέτουμε πίνακα με περιπτώσεις μηχανοκίνητων ή μικτών σκαφών με χώρους ενδιαίτησης, για πληρέστερη κατανόηση των παραπάνω:

Μήκος σκάφους	Μέχρι και 5 έτη (Ποσά σε €) (2007-2011)	Πάνω από 5 έτη μέχρι και 10 έτη.	Πάνω από 10 έτη
		Μείωση 15% (2002-2006)	Μείωση 30% (Πριν το 2002)
Μέχρι 7 μέτρα	12.000	10.200	8.400
8 μέτρα	15.000	12.750	10.500

9 μέτρα	18.000	15.300	12.600
10 μέτρα	21.000	17.850	14.700
11 μέτρα	28.500	24.225	19.950
12 μέτρα	36.000	30.600	25.200
13 μέτρα	51.000	43.350	35.700
14 μέτρα	66.000	56.100	46.200
15 μέτρα	81.000	68.850	56.700
16 μέτρα	103.500	87.975	72.450
17 μέτρα	126.000	107.100	88.200
18 μέτρα	148.500	126.225	103.950
19 μέτρα	178.500	151.725	124.950
20 μέτρα	208.500	177.225	145.950
21 μέτρα	238.500	202.725	166.950
22 μέτρα	268.500	228.225	187.950
Πάνω από 22 μέτρα προστίθεται 50.000 ευρώ ανά επι πλέον μέτρο			

Να τονίσουμε, ότι ο θαλαμίσκος (καμπίνα – κλειστός χώρος) ανεξάρτητα από το χώρο του ή το είδος ή την ποσότητα του εξοπλισμού ενδιαίτησης θεωρείται χώρος ενδιαίτησης, οπότε τα σκάφη αναψυχής που διαθέτουν μια τέτοια καμπίνα θεωρούνται για την εφαρμογή της υποπερίπτωσης ββ' της περίπτωσης στ' της παρ. 1 του άρθρου 16 του ν.2238/1994, σκάφη αναψυχής με χώρο ενδιαίτησης. Σχετικά με τα μέτρα του σκάφους ισχύουν τα εξής: Όταν το μήκος δεν είναι ακέραιος αριθμός μέτρων, τότε γράφεται ο αμέσως επόμενος ακέραιος αριθμός μέτρων. Διευκρινίζεται ότι ως μήκος του σκάφους θεωρείται το μήκος της ευθείας γραμμής που ενώνει τα πιο απομακρυσμένα σημεία της πλώρης και της πρύμνης του σκάφους (σχετ. απόφ. ΠΟΛ.1110/27.3.1997 και ΠΟΛ.1238/31.10.1994).

3.2 Παραδοσιακά σκάφη

Σύμφωνα με τις διατάξεις της υποπερίπτωσης ββ' της περίπτωσης στ' της παρ. 1 του άρθρου 16 του ν.2238/1994, τα ποσά της περίπτωσης αυτής μειώνονται κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) για τα πλοία αναψυχής που έχουν κατασκευαστεί ή κατασκευάζονται στην Ελλάδα εξ' ολοκλήρου από ξύλο, τύπων «τρεχαντήρι», «βαρκαλάς», «πέραμα», «τσερνίκι» και «λίμπερτυ», που προέρχονται από την ελληνική ναυτική παράδοση.

Προσοχή: Οι συντελεστές μείωσης κατά ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15%) αν έχει παρέλθει χρονικό διάστημα πάνω από πέντε (5) και μέχρι δέκα έτη (10) από το έτος που νηολογήθηκε για πρώτη φορά το σκάφος και τριάντα τοις εκατό (30%) αν έχει περάσει χρονικό διάστημα πάνω από δέκα έτη, στις περιπτώσεις των παραδοσιακών σκαφών, εφαρμόζονται αφού πρώτα μειωθούν τα ποσά της υποπερίπτωσης ββ' της παρ. 1 του άρθρου 16 του ν. 2238/1994 κατά 50%. Για παράδειγμα, έστω παραδοσιακό σκάφος τύπου «τρεχαντήρι», μήκους 10 μέτρων με

έτος πρώτης νηολόγησης το 2004. Με βάση την υποπερίπτωση ββ' της παρ. 1 του άρθρου 16 του ν. 2238/1994, το ποσό της αντικειμενικής δαπάνης είναι: $21.000,00 \times 50\%$ (επειδή είναι παραδοσιακό) = 10.500,00. Σ' αυτό το ποσό θα εφαρμοστεί στη συνέχεια η μείωση λόγω παλαιότητας. Στην περίπτωση μας θα εφαρμοστεί ποσοστό μείωσης 15% (επειδή έχει παρέλθει χρονικό διάστημα πάνω από πέντε και λιγότερο από δέκα έτη). Συνεπώς $10.500,00 - (10.500,00 \times 15\%) = 10.500,00 - 1.575,00 = 8.925,00$. Άρα η τελική αντικειμενική δαπάνη του σκάφους είναι: 8.925,00 €.

3.3 Ιστιοφόρα και ναυταθλητικά σκάφη

Σύμφωνα με τις διατάξεις της υποπερίπτωσης ββ' της περίπτωσης στ' της παρ. 1 του άρθρου 16 του ν. 2238/1994, τα ποσά της περίπτωσης αυτής μειώνονται κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%), προκειμένου για τα ιστιοφόρα σκάφη. Τα ίδια ισχύουν και για τα ιστιοφόρα ναυταθλητικά σκάφη που χρησιμοποιούνται για ναυταθλητικούς αγώνες. Για την παλαιότητα εφαρμόζονται ανάλογα αυτά που αναφέραμε στην ανωτέρω περίπτωση 3.2 για τα παραδοσιακά σκάφη.

3.4 jet ski

Τα jet ski είναι μηχανοκίνητα σκάφη χωρίς χώρους ενδιαιτήσης, τα οποία υπάγονται στα σκάφη αναψυχής που αναφέρονται στην περίπτωση στ' της παρ. 1 του άρθρου 16 του ν. 2238/1994 (σχετ. απόφ. ΠΟΛ.1003/13.1.1994).

3.5 Αμιγώς κωπήλατες λέμβοι

Η περίπτωση στ' της παρ. 1 του άρθρου 16 του ν. 2238/1994, δεν εφαρμόζεται προκειμένου αμιγώς κωπήλατες λέμβους και συνεπώς δεν υπολογίζεται αντικειμενική δαπάνη γι' αυτές (σχετ. απόφ. ΠΟΛ.1042/8.2.1993).

3.6 Ακινήσια σκαφών

Σύμφωνα με την περίπτωση στ' της παρ. 1 του άρθρου 16 του ν.2238/1994, όπως το άρθρο αυτό είχε αντικατασταθεί με το ν.3842/2010, αναγνωρίζεται πλέον η ακινήσια για τα σκάφη αναψυχής ιδιωτικής χρήσης. Για την απόδειξη του χρόνου ακινήσιας πρέπει να συνυποβάλλεται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος βεβαίωση της αρμόδιας Λιμενικής Αρχής για το ακριβές χρονικό διάστημα (χρόνος έναρξης και λήξης ακινήσιας ή συνέχιση της ακινήσιας κατά την 31η Δεκεμβρίου του έτους), που θα προκύπτει από τις αντίστοιχες καταχωρήσεις σε σχετικό βιβλίο που θα τηρείται από αυτή (σχετ. αποφ. ΠΟΛ.1135/4.10.2010 και ΠΟΛ.1080/12.4.2011). Τα παραπάνω ισχύουν από 1.1.2010 και μετά. Η θέση της Διοίκησης που εκφράστηκε μέσα από τον ν.3842/2010 βλέπουμε ότι άλλαξε σε σχέση με ότι ίσχυε έως 31.12.2009. Μέχρι τότε δε δεχόταν την ακινήσια των σκαφών αναψυχής και το σκεπτικό της ήταν το ακόλουθο:

«Κατόπιν σχετικής αλληλογραφίας με το Υπ. Εμπορικής Ναυτιλίας, προκειμένου να μη βαρύνεται φορολογούμενος κάθε έτος με τεκμαρτή δαπάνη λόγω κατοχής σκάφους αναψυχής Ι.Χ., θα πρέπει να μεταβιβάσει το σκάφος – είτε από επαχθή αιτία είτε από χαριστική π.χ. πώληση, δωρεά, γονική παροχή – ή να το διαγράψει από το οικείο λεμβολόγιο με τις προϋποθέσεις που ορίζονται στο οικείο άρθρο του Γενικού Κανονισμού Λιμένα. Δυνατότητα κατάθεσης όλων των ναυτιλιακών εγγράφων του σκάφους, ώστε να μην επιβαρυνθεί με την τεκμαρτή δαπάνη διαβίωσης, δεν υπάρχει, δεδομένου ότι με αυτό τον τρόπο δεν διασφαλίζεται η αδυναμία πλεύσης του σκάφους (σχετ. 1037523/768/A0012/27.6.2002 έγγραφο)».

Ουσιαστικά βλέπουμε ότι, τόσα χρόνια η Διοίκηση του Υ.Ο. δεν δεχόταν την ακινήσια των σκαφών αναψυχής ιδιωτικής χρήσης, αφού μπορούσε να αποδειχτεί

(σύμφωνα με το νέο σκεπτικό της που εκφράστηκε με το ν. 3842/2010) αν και πόσο χρονικό διάστημα είχε τεθεί σε ακινησία ένα τέτοιο σκάφος.

Τέλος, σχετικά με τη βεβαίωση ακινησίας ιδιωτικών σκαφών, μπορούμε να μελετήσουμε την εγκύκλιο με Αριθ. πρωτ.: 2119.3/05/11

Πειραιάς 14-03-2011

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΠΡΟΣΤΑΣΙΑΣ ΤΟΥ ΠΟΛΙΤΗ

ΛΙΜΕΝΙΚΟ ΣΩΜΑ- ΕΛ.ΑΚ.

Δ/ΝΣΗ ΓΕΝΙΚΗΣ ΑΣΤΥΝΟΜΕΥΣΗΣ & ΚΑΝΟΝ. ΛΙΜΕΝΩΝ

ΘΕΜΑ: «Βεβαίωση Ακινησίας Ιδιωτικών Σκαφών Αναψυχής»*

Σχετ: α) Ν.3842/2010 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α΄ 58).

β) ΠΟΛ.1135/4.10.2010 ΥΠ.ΟΙΚ. /Γ.Γ.Φ.&Τ.Θ. /Γεν. Δ/νση Φορολογίας /Δ/νση Φορολογίας Εισοδήματος

1. Σας γνωρίζουμε ότι στο άρθρο 16 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α΄ 151), όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 3 παρ. 2 του (α) σχετικού και ειδικότερα από το συνδυασμό των διατάξεων των παραγράφων 1γ και 1στ του άρθρου αυτού, προβλέπεται ότι η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, με βάση την κυριότητα ή κατοχή σκαφους αναψυχής ιδιωτικής χρήσης, σε περίπτωση ακινησίας αυτού, περιορίζεται κατά τόσα δωδέκατα, όσοι και οι μήνες ακινησίας του σκαφους. Διάστημα ακινησίας μεγαλύτερο των δεκαπέντε (15) ημερών, λογίζεται ως ολόκληρος μήνας. Η διάταξη αυτή περιλαμβάνει όλα ανεξαιρέτως τα ιδιωτικά σκάφη

αναψυχής (ανεξαρτήτως μήκους και σημαίας).

2. Σύμφωνα με τη (β) σχετική, για την απόδειξη του χρόνου ακινησίας σκάφους αναψυχής ιδιωτικής χρήσης, πρέπει να συνυποβάλλεται, με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, βεβαίωση της αρμόδιας Λιμενικής Αρχής για το ακριβές χρονικό διάστημα (χρόνος έναρξης και λήξης ακινησίας ή συνέχιση της ακινησίας κατά την 31η Δεκεμβρίου του έτους), που θα προκύπτει από τις αντίστοιχες καταχωρήσεις, σε σχετικό βιβλίο που θα τηρείται από αυτή.

3. Κατόπιν τούτου, παρέχονται οι ακόλουθες οδηγίες με στόχο το σύννομο, ενιαίο, ομοιόμορφο και αποτελεσματικό χειρισμό της σχετικής διαδικασίας.

α) Προκειμένου να χορηγείτε βεβαιώσεις ακινησίας σκαφών αναψυχής ιδιωτικής χρήσης, να τηρείτε ειδικό βιβλίο με τίτλο «Βιβλίο Ακινησίας Ιδιωτικών Σκαφών Αναψυχής», στο οποίο να καταχωρούνται οι διάφορες πληροφορίες (στοιχεία σκάφους και ιδιοκτήτη, τόπος ακινησίας, ημερομηνία έναρξης και λήξης ακινησίας, παράδοση – παραλαβή των σχετικών πιστοποιητικών του σκάφους).

Η γραμμογράφηση των σελίδων του βιβλίου, να γίνει σύμφωνα με το περιεχόμενο του ιδίου υποδείγματος. Κάθε φύλλο αυτού να αριθμηθεί και να σφραγισθεί με τη στρογγυλή σφραγίδα της Υπηρεσίας σας και στο τέλος του βιβλίου να θεωρηθεί από τον προϊστάμενό σας.

Με στόχο την καλύτερη εξυπηρέτηση των συναλλασσόμενων πολιτών, το βιβλίο ακινησίας να τηρείται και στα Λιμενικά Τμήματα και στους Λιμενικούς Σταθμούς υπαγωγής σας.

β) Κάθε ενδιαφερόμενος (φυσικό ή νομικό πρόσωπο) που επιθυμεί να δηλώσει την έναρξη ακινησίας για το υπό την ιδιοκτησία του σκάφος αναψυχής ιδιωτικής χρήσης, θα καταθέτει στην Υπηρεσία σας αίτηση – Υπεύθυνη Δήλωση, η οποία άμεσα θα πρωτοκολλείται, παραδίδοντας παράλληλα προς φύλαξη το πρωτότυπο σχετικό

πιστοποιητικό [Άδεια Εκτέλεσης Πλόων ή Π.Γ.Ε. για τα ελληνικά σκάφη ή αντίστοιχο πιστοποιητικό (έγγραφο εθνικότητας ή πιστοποιητικό αξιοπλοΐας) για τα σκάφη με ξένη σημαία]. Τα πιστοποιητικά αυτά θα φυλάσσονται σε ασφαλή χώρο, με ευθύνη βαθμοφόρου της Υπηρεσίας σας, ο οποίος να ορισθεί με Η.Δ.

Αμέσως μετά τη λήψη της αίτησης – Υ.Δ. διενεργείται σχετική καταχώρηση στο βιβλίο ακινησίας, όπου υπογράφεται και η πράξη της παράδοσης – παραλαβής του πιστοποιητικού.

γ) Η Υπηρεσία σας χορηγεί για κάθε ιδιωτικό σκάφος αναψυχής μία μόνο βεβαίωση ανά έτος, περί του χρόνου ακινησίας του, προκειμένου ο ιδιοκτήτης του να την συνυποβάλλει στη δήλωση φορολογίας του εισοδήματός του.

Στην περίπτωση αυτή κατατίθεται αίτηση – Υπεύθυνη Δήλωση και αφού επιστραφεί το σχετικό πιστοποιητικό, διενεργείται καταχώρηση στο βιβλίο ακινησίας, όπου υπογράφεται η πράξη παράδοσης - παραλαβής αυτού και εκδίδεται η βεβαίωση.

Μπορεί επίσης ο ενδιαφερόμενος να ζητήσει την έκδοση της βεβαίωσης ακινησίας, χωρίς να αιτηθεί την επιστροφή του πιστοποιητικού. Σε αυτή την περίπτωση η ακινησία δε διακόπτεται, αλλά συνεχίζεται. Ο περιορισμός της χορήγησης μίας μόνο βεβαίωσης ανά έτος ισχύει και στην περίπτωση αυτή.

4. Με σκοπό την πληρέστερη εφαρμογή των παραπάνω, παρέχονται συμπληρωματικά οι ακόλουθες οδηγίες:

α) Εφόσον ο τόπος ακινησίας που δηλώνεται είναι θαλάσσιος χώρος, η δήλωση ακινησίας γίνεται στην αρμόδια Λιμενική Αρχή (Βιβλίο ακινησίας τηρούν και οι Λιμενικοί Σταθμοί/Λιμενικά Τμήματα).

Στην περίπτωση που ως τόπος ακινησίας δηλώνεται χερσαίος χώρος εκτός περιοχής αρμοδιότητας, αρμόδια για την παραλαβή της δήλωσης ακινησίας είναι η πλησιέστερη στο χώρο αυτό Λιμενική Αρχή.

Με σκοπό τη διευκόλυνση των συναλλασσομένων, Αίτηση – Υπεύθυνη Δήλωση (Υπόδειγμα 5) για τη χορήγηση βεβαίωσης ακινησίας, χωρίς την επιστροφή του πρωτότυπου πιστοποιητικού, μπορεί να κατατίθεται σε οποιαδήποτε Λιμενική Αρχή. Στην περίπτωση αυτή, η Υπηρεσία παραλαβής της αίτησης μεριμνά για την άμεση διαβίβασή της στην αρμόδια για τη χορήγηση της βεβαίωσης Λιμενική Αρχή, η οποία εκδίδει τη βεβαίωση και την αποστέλλει χωρίς χρονοτριβή στη Λιμενική Αρχή κατάθεσης της αίτησης ή στη Λιμενική Αρχή που αιτήθηκε ν' αποσταλεί, προκειμένου να παραδοθεί στον ενδιαφερόμενο, αφού προηγουμένως εισπραχθέντα προβλεπόμενα τέλη.

β) Βεβαιώσεις ακινησίας χορηγούνται και σε νομικά πρόσωπα που φέρονται ως ιδιοκτήτες ιδιωτικών σκαφών αναψυχής. Στην περίπτωση αυτή, τη δήλωση έναρξης της ακινησίας και την παραλαβή της βεβαίωσης μπορεί να διενεργήσει μόνο ο νόμιμος εκπρόσωπος αυτού, με την προσκόμιση των απαραίτητων εγγράφων από τα οποία να προκύπτει η ιδιότητά του αυτή (καταστατικό, πρακτικό διοικητικού συμβουλίου κ.λπ.).

γ) Ευνόητο είναι ότι κατά το χρονικό διάστημα στο οποίο δηλώνεται ακινησία, το ιδιωτικό σκάφος αναψυχής, απαγορεύεται να κυκλοφορεί.

Εφόσον καταληφθεί να κυκλοφορεί, επιβάλλονται κατά περίπτωση οι διοικητικές κυρώσεις του άρθρου 16 παρ. 5 του αριθ. 23 Γενικού Κανονισμού Λιμένα όπως ισχύει, ή του άρθρου 22 παραγρ. 3 του Γενικού Κανονισμού Λιμένα σας, οι ποινικές κυρώσεις του άρθρου 235 παρ. 1 (ζ) του ΚΔΝΔ, καθώς και οι κυρώσεις που απορρέουν από ψευδή υπεύθυνη δήλωση. Παράλληλα, ενημερώνεται άμεσα η Δ.Ο.Υ. του παραβάτη σχετικά με τη διαπιστωθείσα παράβαση, για τις δικές της, κατά λόγο αρμοδιότητας ενέργειες. Κάθε αλλαγή του τόπου ακινησίας πρέπει να δηλώνεται εγγράφως άμεσα στη Λιμενική Αρχή, η οποία διενεργεί σχετική τροποποίηση στο

Βιβλίο Ακινήσιας.

5. Τα βιβλία Ακινήσιας Ιδιωτικών Σκαφών Αναψυχής που τηρούνται στην Κεντρική Υπηρεσία, τους Λιμενικούς Σταθμούς, και τα Λιμενικά Τμήματα, να θεωρούνται ως εξής:

- α) Την τελευταία ημέρα κάθε μήνα από τον προϊστάμενο της Λιμενικής Αρχής.
- β) Κατά την εξαμηνιαία επιθεώρηση των Λ/Σ και Λ/Τ από το διενεργούντα την επιθεώρηση Αξιωματικό Λ.Σ. της προϊσταμένης Αρχής.
- γ) Κατά τις διενεργούμενες επιθεωρήσεις από τις Π.Ε.Δ.Ι.Λ.Σ. των Λιμενικών Αρχών υπαγωγής τους (για το χρονικό διάστημα που έχει παρέλθει από την προηγούμενη θεώρηση).
- δ) Κάθε εξάμηνο από τον Α.Δ.Ν.Α. για τις Λιμενικές Αρχές υπαγωγής του.

Τα βιβλία ακινήσιας παραδίδονται και παραλαμβάνονται με σχετικό πρωτόκολλο, κατά τα προβλεπόμενα.

6. Για κάθε χορηγούμενη βεβαίωση εισπράττεται ποσό τριών (03) ευρώ υπέρ ΜΤΝ και εκδίδεται το σχετικό παράβολο.

7. Να δώσετε κατάλληλες οδηγίες στα υποτεταγμένα σας κλιμάκια και να αναφέρετε κάθε πρόβλημα που τυχόν προκύψει κατά την εφαρμογή γενικά της διαδικασίας.

8. ΑΔΝΑ και ΠΕ.ΔΙ.Λ.Σ. που κοινοποιείται η παρούσα, να παρακολουθήσουν την εφαρμογή της από τις Λιμενικές Αρχές υπαγωγής τους, με τη διενέργεια τακτικών και έκτακτων ελέγχων.

3.7 Αμοιβές πλήρωμάτων

Σύμφωνα με την περίπτωση στ' της παρ. 1 του άρθρου 16 του ν.2238/1994, όπως το άρθρο αυτό αντικαταστάθηκε με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 3 του ν. 3842/2010, για σκάφη με μόνιμο ναυτολογημένο πλήρωμα για ολόκληρο ή μέρος του έτους, στην ετήσια αντικειμενική δαπάνη του σκάφους προστίθεται και η αμοιβή

του πληρώματος.

Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 92 του ν. 3842/2010, για δαπάνες που πραγματοποιούνται από 1.1.2010 και μετά.

3.8 Επαγγελματικά σκάφη

Οι διατάξεις της περίπτωσης στ' της παρ. 1 του άρθρου 16 του ν. 2238/1994 δεν έχουν εφαρμογή προκειμένου για τα σκάφη επαγγελματικής χρήσης.

3.9 Λοιπές διατάξεις για τα σκάφη

Οι διατάξεις της περίπτωσης γ' της παρ. 1 του άρθρου 16 του ν. 2238/1994 που αναφέρονται στα αυτοκίνητα (για τα αυτοκίνητα των εταιριών, των αλλοδαπών νομικών προσώπων, της οικογένειας, του ανήλικου τέκνου, της εικονικής μεταβίβασης, της συγκυριότητας, των εκπαιδευτών οδηγών αυτοκινήτων και των επιχειρήσεων ενοικίασης αυτοκινήτων εταιριών), εκτός αυτών που αναφέρονται στην παλαιότητα των αυτοκινήτων, εφαρμόζονται ανάλογα και στις περιπτώσεις των σκαφών.

4. Αντικειμενική δαπάνη αεροσκαφών, ελικοπτέρων, ανεμόπτερων

Με την περίπτωση ζ' της παρ. 1 του άρθρου 16 του ν. 2238/1994 ορίζεται η αντικειμενική δαπάνη για τα αεροσκάφη, ελικοπτερα και ανεμόπτερα κυριότητας ή κατοχής του φορολογουμένου, της συζύγου ή των προσώπων που συνοικούν μαζί τους και τους βαρύνουν ως εξής:

α) Για ανεμόπτερα στο ποσό των οκτώ χιλιάδων (8.000) ευρώ.

β) Για αεροσκάφη με κινητήρα κοινό, εσωτερικής καύσης και στροβιλοελικοφόρα,

καθώς και ελικόπτερα, στο ποσό των εξήντα πέντε χιλιάδων (65.000) ευρώ για τους εκατόν πενήντα (150) πρώτους ίππους ισχύος του κινητήρα τους που προσαυξάνεται με το ποσό των πεντακοσίων (500) ευρώ για κάθε ίππο πάνω από τους εκατόν πενήντα (150) ίππους.

γ) Για αεροσκάφη αεροπροωθούμενα (jet) στο ποσό των διακοσίων (200) ευρώ για κάθε λίμπρα ώθησης. Οι διατάξεις της περίπτωσης γ', εκτός της ακινησίας και παλαιότητας, εφαρμόζονται αναλόγως και στην περίπτωση αυτή.

Οι διατάξεις της περίπτωσης γ' της παρ. 1 του άρθρου 16 του ν.2238/1994 που αναφέρονται στα αυτοκίνητα (για τα αυτοκίνητα των εταιριών, των αλλοδαπών νομικών προσώπων, της οικογένειας, του ανήλικου τέκνου, της εικονικής μεταβίβασης, της συγκυριότητας, των εκπαιδευτών οδηγών αυτοκινήτων και των επιχειρήσεων ενοικίασης αυτοκινήτων εταιριών), εκτός αυτών που αναφέρονται στην ακινησία και την παλαιότητα των αυτοκινήτων, εφαρμόζονται ανάλογα και στις περιπτώσεις των αεροσκαφών, ελικοπτέρων και ανεμοπτέρων.

Σημείωση για το θέμα της ακινησίας: Η Διοίκηση του Υπ. Οικ. με το υπ' αριθμ. 1073715/1463/A0012/31.8.2007 έγγραφό της, σχετικά με την αντικειμενική δαπάνη ακινητοποιημένου αεροσκάφους λόγω έλλειψης πιστοποιητικού πλοϊμότητας και αξιοπλοΐας, έδωσε την ακόλουθη απάντηση (δεν παρατίθεται ολόκληρη):

«3. Στο έγγραφό σας ρωτάτε αν η κατοχή αεροσκάφους, το οποίο έχει παραχωρηθεί με χρησιδάνειο στην Αερολέσχη Σύρου και είναι ακινητοποιημένο στον Κρατικό Αερολιμένα Σύρου λόγω έλλειψης πιστοποιητικού πλοϊμότητας και αξιοπλοΐας, βαρύνεται με το τεκμήριο διαβίωσης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 του ν.2238/1994.

4. Σύμφωνα με το ΥΠΑ/Δ13/Α/1700/17.8.07 έγγραφο της Υπηρεσίας Πολιτικής Αεροπορίας, το οποίο σας επισυνάπτουμε, το πιστοποιητικό αξιοπλοΐας πρέπει να συνοδεύει κάθε αεροσκάφος προκειμένου να μπορεί να διενεργήσει οποιαδήποτε πτήση. Άρα η έλλειψη του εν λόγω πιστοποιητικού απαγορεύει την όποια πτητική λειτουργία του αεροσκάφους.

5. Ενόψει των ανωτέρω και σε συνδυασμό με άλλα στοιχεία, όπως η καταβολή τελών χρήσης αερολιμένα, η δήλωση (declaration) και η κατάθεση σχεδίου πτήσης που απαιτούνται πριν και για την πραγματοποίηση κάθε πτήσης και αποτελούν στοιχεία πραγματικά και ελέγξιμα από τον Κρατικό Αερολιμένα Σύρου γίνεται δεκτό ότι το εν λόγω αεροσκάφος μπορεί να θεωρηθεί ακινητοποιημένο και να μην ληφθεί υπόψη για τον προσδιορισμό της συνολικής ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης, τόσο για τον κύριο όσο για τον κάτοχο - χρήστη.

Η διαπίστωση όμως των παραπάνω, ως θέματα πραγματικά, ανάγεται στην εξελεγκτική εξουσία του αρμόδιου Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.».

Σημείωση: Σύμφωνα με την παράγραφο 2α του άρθρου 21 του νόμου 3943/2011, προστέθηκε νέα υποπερίπτωση δδ' στην περίπτωσης ζ' της παραγράφου 1 του άρθρου 16 του ν. 2238/1994. Η περίπτωση αυτή έχει ως εξής: «δδ. Για τις υπερελαφρές πτητικές αθλητικές μηχανές (Υ.Π.Α.Μ.) που υπάγονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 4 του υπ' αριθμ. Δ2/26314/8802/27.7.2010 Κανονισμού υπερελαφρών πτητικών αθλητικών μηχανών (ΦΕΚ 1360 Β'), στο ποσό των είκοσι χιλιάδων (20.000) ευρώ. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου ισχύει από 1.1.2011 και μετά».

Η παράγραφος 1 του άρθρου 4 του υπ' αριθμ. Δ2/26314/8802/27.7.2010 Κανονισμού υπερελαφρών πτητικών αθλητικών μηχανών, έχει ως εξής:

«Άρθρο 4

Εκμετάλλευση ΥΠΑΜ

1. Κατηγορίες ΥΠΑΜ

Υπερελαφρό αεροπλάνο, ελικόπτερο, γυροπλάνο, μηχανοκίνητο αλεξίπτωτο, υδροπλάνο, αμφίβιο, ιπτάμενη λέμβος, καλείται η ΥΠΑΜ που:

- δεν διαθέτει περισσότερες των δύο θέσεων
- διαθέτει έναν ή περισσότερους κινητήρες
- το μέγιστο βάρος απογείωσης (MTOM) δεν υπερβαίνει τα:

i) 300 κιλά για μονοθέσιο αεροπλάνο ή ελικόπτερο ξηράς χωρίς βαλλιστικό αλεξίπτωτο

ii) 450 κιλά για διθέσιο αεροπλάνο ή ελικόπτερο ξηράς χωρίς βαλλιστικό αλεξίπτωτο

iii) 330 κιλά για μονοθέσιο αμφίβιο αεροπλάνο ή ελικόπτερο με πλωτήρες

iv) 495 κιλά για αμφίβιο διθέσιο αεροπλάνο ή ελικόπτερο με πλωτήρες

v) 315 κιλά για μονοθέσιο αεροσκάφος εξοπλισμένο με βαλλιστικό αλεξίπτωτο ασφαλείας

vi) 472,5 κιλά για διθέσιο αεροσκάφος εξοπλισμένο με βαλλιστικό αλεξίπτωτο ασφαλείας

vii) 560 κιλά για διθέσιο γυροπλάνο

viii) το ελάχιστο βάρος του αεροσκάφους κενού φορτίου δεν είναι μικρότερο των 70 κιλών, η ταχύτητα απώλειας στήριξης ή η μικρότερη σταθερή ταχύτητα του αεροσκάφους σε διαμόρφωση προσγείωσης δεν υπερβαίνει τους 35 κόμβους ή τα 64,82 χλμ/ώρα διορθωμένης ταχύτητας αέρος (CAS)».

Τέλος, έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση για τα αεροσκάφη επαγγελματικής χρήσης δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περ. ζ' της παρ. 1 του άρθρου 16 του

ν.2238/1994, οπότε και αυτά δεν λαμβάνονται υπόψη στον υπολογισμό της αντικειμενικής δαπάνης.

5. Αντικειμενική δαπάνη δεξαμενών κολύμβησης

Με την παράγραφο 5 του άρθρου 28 του ν.3986/2011, αυξήθηκαν τα ποσά της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης για δεξαμενές κολύμβησης (εσωτερικές και εξωτερικές). Η περίπτωση η' της παραγράφου 1 του άρθρου 16 του ν.2238/1994 έτσι όπως ισχύει σήμερα, έχει ως εξής:

«η) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, εξωτερικής δεξαμενής κολύμβησης που προκύπτει για τον κύριο ή κάτοχο αυτής, ορίζεται, ανάλογα με την επιφάνειά της, ανά κλίμακα, σε εκατόν εξήντα (160) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο μέχρι τα εξήντα (60) τετραγωνικά μέτρα και σε τριακόσια είκοσι (320) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο για επιφάνεια άνω των εξήντα (60) τετραγωνικών μέτρων. Προκειμένου για εσωτερική δεξαμενή κολύμβησης τα παραπάνω ποσά διπλασιάζονται».

Προκειμένου για κοινόχρηστες πισίνες που βρίσκονται σε συγκροτήματα πολυκατοικιών, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης επιμερίζεται στους ιδιοκτήτες των ακινήτων με βάση τα χιλιοστά κάθε διαμερίσματος στο οικόπεδο. Παρατίθεται ενδεικτικός πίνακας δεξαμενών κολύμβησης, για πληρέστερη κατανόηση:

Επιφάνεια (σε τ.μ.)	Αντικειμενική δαπάνη εξωτερικής πισίνας (σε €)	Αντικειμενική δαπάνη εσωτερικής πισίνας (σε €)
30	4.800	9.600
60	9.600	19.200
90	19.200	38.400

Σημείωση: Υπάρχουν περιπτώσεις κατά τις οποίες μισθώνεται ένα ακίνητο μαζί με δεξαμενή κολύμβησης. Στο ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης δηλαδή, αναφέρονται ξεχωριστά το ακίνητο και η δεξαμενή κολύμβησης με τα αντίστοιχα μισθώματα. Στις περιπτώσεις αυτές, ο μισθωτής εκτός από την αντικειμενική δαπάνη για το ακίνητο, επιβαρύνεται ως χρήστης και για την αντικειμενική δαπάνη της δεξαμενής κολύμβησης. Ο εκμισθωτής από την άλλη πλευρά, δεν επιβαρύνεται με αντικειμενική δαπάνη για την πισίνα, όμως έχει υποχρέωση να δηλώσει το μίσθωμα που εισπράττει, διότι σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 21 του ν.2238/1994, ισχύει το εξής:

«Άρθρο 21. Εισόδημα ειδικών περιπτώσεων

1. Ως εισόδημα από οικοδομές λογίζεται:

α) Το εισόδημα από γήπεδα, ιδιαίτερα όταν αυτά χρησιμοποιούνται ως αποθήκες, εργοστάσια ή εργαστήρια ή ως χώροι στάθμευσης αυτοκινήτων, θεαμάτων, καφενείων, γυμναστηρίων και γενικά για κάθε άλλη χρήση».

Εξυπακούεται ότι σε περίπτωση που υπάρχουν περισσότεροι του ενός μισθωτές της πισίνας, τότε η αντικειμενική δαπάνη επιμερίζεται αναλόγως.

6. Αντικειμενική δαπάνη οικιακών βοηθών, οδηγών αυτοκινήτου κ.λπ.

Από 1.1.2010 (μετά τις αλλαγές που επέφερε ο ν.3842/2010), σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ε' της παρ. 1 του άρθρου 16 του ν.2238/1994, λαμβάνεται υπόψη η ετήσια αντικειμενική δαπάνη που καταβάλλεται σε οικιακούς βοηθούς, οδηγούς αυτοκινήτων, δασκάλους και λοιπό προσωπικό, η οποία ορίζεται στο κατώτατο όριο αμοιβών όπως αυτό προσδιορίζεται από τις ισχύουσες διατάξεις για την αντίστοιχη κατηγορία εργαζομένων. Εξαιρούνται οι δαπάνες που καταβάλλονται στην περίπτωση που ο φορολογούμενος απασχολεί έναν μόνο οικιακό βοηθό καθώς και οι δαπάνες που καταβάλλονται στην περίπτωση που ο φορολογούμενος ή πρόσωπο που συνοικεί με αυτόν και τον βαρύνει έχει αναπηρία εξήντα επτά τοις εκατό (67%) και πάνω από διανοητική καθυστέρηση, ή φυσική αναπηρία, ή είναι ηλικίας άνω των εξήντα πέντε (65) ετών και απασχολεί ένα νοσοκόμο.

Όπως αναφέραμε, για τον προσδιορισμό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης που καταβάλλεται σε οικιακούς βοηθούς, δασκάλους κ.λπ., ορίζεται το κατώτατο όριο αμοιβών που ορίζεται από τις ισχύουσες διατάξεις. Οι κατώτατες αμοιβές μη οικόσιτου οικιακού προσωπικού προσδιορίζονται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ισχύουσα Εθνική Γενική Σ.Σ.Ε. και ορίζονται ως, ημερομίσθιο (άγαμος χωρίς προϋπηρεσία) στο ποσό των 33,04 ευρώ και ως μισθός (άγαμος χωρίς προϋπηρεσία) στο ποσό των 739,56 ευρώ. Από 1.7.2011 υπάρχει αύξηση στα παραπάνω ποσά κατά 1,6% και διαμορφώνονται ως εξής: ημερομίσθιο (άγαμος χωρίς προϋπηρεσία) στο ποσό των 33,57 ευρώ και ως μισθός (άγαμος χωρίς προϋπηρεσία) στο ποσό των 751,39 ευρώ.

Για το λοιπό προσωπικό ισχύουν τα κατώτατα όρια ημερομισθίων και μισθών επί των

οποίων υπολογίζονται οι ασφαλιστικές εισφορές από τον αρμόδιο Ασφαλιστικό Φορέα (σχετ. απόφ. ΠΟΛ.1080/12.4.2011).

7. Αντικειμενική δαπάνη ιδιωτικών σχολείων

Από 1.1.2010 (μετά τις αλλαγές που επέφερε ο ν.3842/2010), σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ' για τον προσδιορισμό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης, λαμβάνεται υπόψη η ετήσια δαπάνη που καταβάλλεται για ιδιωτικά σχολεία στοιχειώδους και μέσης εκπαίδευσης (ιδιωτικά δημοτικά, ιδιωτικά γυμνάσια και ιδιωτικά λύκεια), όπως αυτή προκύπτει από τις σχετικές αποδείξεις παροχής υπηρεσιών. Εξαιρούνται οι δαπάνες που καταβάλλονται σε εσπερινά γυμνάσια και λύκεια, καθώς και στα ειδικά σχολεία ατόμων με ειδικές ανάγκες. Στην περίπτωση διαζευγμένων γονέων όπου άλλος γονέας βαρύνεται με τα τέκνα και άλλος καταβάλλει τις δαπάνες διδασκτρών των τέκνων, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης θα βαρύνει τον γονέα που καταβάλλει τις δαπάνες αυτές. Για τον προσδιορισμό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης που καταβάλλεται για ιδιωτικά σχολεία στοιχειώδους και μέσης εκπαίδευσης, απαιτούνται οι αποδείξεις παροχής υπηρεσιών όπως ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. (σχετ. απόφ. ΠΟΛ.1080/12.4.2011).

8. Αμφισβήτηση αντικειμενικών δαπανών

Με την παράγραφο 2 του νέου άρθρου 16 του ν.2238/1994, προβλέπεται ότι το ετήσιο συνολικό ποσό της αντικειμενικής δαπάνης που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να αμφισβητηθεί από τον φορολογούμενο όταν αυτό είναι μεγαλύτερο από την πραγματική δαπάνη του φορολογουμένου και των μελών που τον βαρύνουν, εφόσον αυτό αποδεικνύεται από τον υπόχρεο με βάση πραγματικά περιστατικά ή στοιχεία. Τέτοια περιστατικά

συντρέχουν ιδίως στο πρόσωπο των υπόχρεων, οι οποίοι:

- α) υπηρετούν τη στρατιωτική θητεία τους στις Ένοπλες Δυνάμεις,
- β) είναι φυλακισμένοι,
- γ) νοσηλεύονται σε νοσοκομείο ή κλινική,
- δ) είναι άνεργοι και δικαιούνται βοήθημα ανεργίας,
- ε) συγκατοικούν με συγγενείς πρώτου βαθμού και έχουν μειωμένες δαπάνες διαβίωσης, λόγω αποδεδειγμένης συμβολής στις δαπάνες αυτές των συγγενών τους με την προϋπόθεση ότι οι τελευταίοι αυτοί έχουν εισόδημα από εμφανείς πηγές,
- στ) είναι ορφανοί ανήλικοι οι οποίοι έχουν στην κυριότητά τους επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης από κληρονομιά του πατέρα ή της μητέρας τους και
- ζ) προσκομίζουν στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται ότι για λόγους ανώτερης βίας πραγματοποίησαν δαπάνη μικρότερη από την αντικειμενική.

Όταν συντρέχει μία ή περισσότερες από τις περιπτώσεις αυτές, ο φορολογούμενος υποχρεούται να υποβάλει μαζί με τη δήλωσή του και τα αναγκαία δικαιολογητικά για την απόδειξη των ισχυρισμών του. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την αλήθεια των ισχυρισμών και την ακρίβεια των αποδεικτικών στοιχείων του φορολογουμένου και μειώνει ανάλογα την ετήσια αντικειμενική δαπάνη, στην οποία αναφέρονται οι ισχυρισμοί και τα αποδεικτικά στοιχεία.

Στις πιο πάνω α' και ε' περιπτώσεις, η διαφορά μεταξύ της αντικειμενικής δαπάνης και της πραγματικής δαπάνης λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό της συνολικής αντικειμενικής δαπάνης του γονέα ή του τέκνου που συμβάλλει στις δαπάνες διαβίωσης του υπόχρεου.

Προκειμένου για αντικειμενικές δαπάνες των τέκνων, η διαφορά αντικειμενικής δαπάνης καταλογίζεται σε εκείνον τον γονέα που έχει το μεγαλύτερο εισόδημα.

Σχολιάζοντας τα παραπάνω, βλέπουμε ότι η επίκληση των περιστατικών αυτών μπορεί να γίνει μόνο από τους παρακάτω υπόχρεους:

α) Όσους υπηρετούν τη στρατιωτική τους θητεία στις Ένοπλες Δυνάμεις (όχι οι μόνιμοι αξιωματικοί), δηλαδή τους κληρωτούς για το χρονικό διάστημα που υπηρετούν τη θητεία τους στις Ένοπλες Δυνάμεις ως οπλίτες ή έφεδροι αξιωματικοί ή υπαξιωματικοί. Το γεγονός ότι ο φορολογούμενος κατά τη διάρκεια της στρατιωτικής θητείας του απόκτησε εισόδημα δεν του αφαιρεί το δικαίωμα να επικαλεσθεί μικρότερη τεκμαρτή δαπάνη, εφόσον αποδεικνύεται τούτο από πραγματικά περιστατικά. Επίσης δεν προκύπτει από τη σχετική παράγραφο ότι για να μπορεί να επικαλεσθεί ο στρατευμένος μικρότερη τεκμαρτή δαπάνη, πρέπει να υπηρετεί μακριά από τη μόνιμη κατοικία του ή ότι το να υπηρετεί μακριά από την κατοικία του, σημαίνει οπωσδήποτε ότι δεν χρησιμοποίησε το Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητό του. Συνεπώς η δυνατότητα επίκλησης μικρότερης τεκμαρτής δαπάνης δεν επηρεάζεται από την ύπαρξη εισοδήματος ή όχι ή από τον τόπο όπου υπηρετεί τη θητεία του ο στρατευμένος, αλλά από τη δυνατότητα του φορολογούμενου (στρατευμένου) να αποδείξει ότι η πραγματική δαπάνη του είναι μικρότερη από την τεκμαρτή. Αντίθετα ο φορολογούμενος δεν μπορεί να επικαλεσθεί το μαχητό τεκμήριο ως μόνιμος αξιωματικός της Πολεμικής Αεροπορίας, γιατί στην περίπτωση αυτή δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι υπηρετεί την στρατιωτική θητεία στις Ένοπλες Δυνάμεις. Το θέμα της αποδοχής των ισχυρισμών είναι πραγματικό και εξετάζεται σε κάθε περίπτωση από τον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. και σε περίπτωση αμφισβήτησης από τον αρμόδιο διοικητικό δικαστήριο (σχετ. αποφ. Μ. 2102/Εγκ. 12/21.6.1983, 1004837/Α0012/14.1.2000 και 1070934/1664/Α0012/5.7.1995 έγγραφα).

- β) Όσους είναι φυλακισμένοι.
- γ) Όσους νοσηλεύονται σε νοσοκομείο ή κλινική και για το ποσό της δαπάνης που αντιστοιχεί στο χρονικό διάστημα που δεν χρησιμοποίησαν το αυτοκίνητο (σχετ. απόφ. Μ. 2102/Εγκ. 12/21.6.1983 διαταγή).
- δ) Όσους είναι άνεργοι. Αυτό μπορούν να το επικαλεσθούν μόνο για το χρονικό διάστημα που δικαιούνται βοήθημα ανεργίας.
- ε) Όσους συγκατοικούν με συγγενείς πρώτου βαθμού και έχουν μειωμένες δαπάνες διαβίωσης, γιατί αποδεικνύεται ότι στις δαπάνες συμβάλλουν οι συγγενείς αυτοί, οι οποίοι πραγματοποιούν εισόδημα από εμφανείς πηγές.
- στ) Όσους είναι ορφανοί ανήλικοι οι οποίοι έχουν στην κυριότητά τους Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητο από κληρονομιά του πατέρα ή της μητέρας τους (σχετ. 1037965/356/A0012/ΠΟΛ.1094/23.3.1989 διαταγή).
- ζ) Όσους προσκομίζουν στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται ότι από γεγονότα που οφείλονται σε λόγους ανώτερης βίας πραγματοποίησαν δαπάνη μικρότερη από την τεκμαρτή. Την πραγματοποίηση δαπάνης μικρότερης από την τεκμαρτή εξαιτίας γεγονότων ανώτερης βίας μπορεί να επικαλεσθεί οποιοσδήποτε φορολογούμενος και για οποιαδήποτε τεκμαρτή δαπάνη διαβίωσης (σχετ. αποφ. ΠΟΛ.1094/23.3.1989).

9. Ελάχιστη αντικειμενική δαπάνη

Σύμφωνα με την περίπτωση θ' της παρ. 1 του άρθρου 16 του ν.2238/1994, λαμβάνεται υπόψη κάθε χρόνο ένα ποσό ως ελάχιστη αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης που ορίζεται στο ποσό των τριών χιλιάδων ευρώ (3.000) προκειμένου για άγαμο, διαζευγμένο ή χήρο και στο ποσό των πέντε χιλιάδων ευρώ (5.000) προκειμένου για συζύγους που υποβάλλουν κοινή δήλωση. (σχετ. ΠΟΛ.1135/4.10.2010 διαταγή, ισχύς από 1.1.2010).

Από την αιτιολογική έκθεση του νόμου 3842/2010 για το θέμα αυτό, βλέπουμε τα εξής: «Τέλος, προκειμένου να ληφθούν υπόψη και οι υπόλοιπες δαπάνες διαβίωσης των φορολογουμένων, που δεν προσδιορίζονται από τις παραπάνω κατηγορίες δαπανών, προτείνεται ο καθορισμός των ποσών των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ προκειμένου για τον άγαμο και των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ για τους συζύγους, ως γενική ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης» Σχετικά με το θέμα αυτό και κατόπιν αμφισβητήσεων ανάμεσα σε φορολογούμενους και τη Διοίκηση του Υ.Ο. δόθηκε η ακόλουθη απάντηση από πλευράς Υ.Ο.:

«Αριθ. πρωτ.: Δ12 1036037 ΕΞ 03/03/2011

ΘΕΜΑ: Ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη.

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 16 του ΚΦΕ, όπως ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με την παράγραφο 2 του άρθρου 3 του ν. 3842/2010, για τον προσδιορισμό του αντικειμενικού εισοδήματος με βάση τη συνολική ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που συνοικούν και τους βαρύνουν λαμβάνεται υπόψη μεταξύ άλλων η ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη του φορολογουμένου η οποία ορίζεται σε τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ προκειμένου για τον άγαμο και σε πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ για τους συζύγους που υποβάλλουν κοινή δήλωση.
2. Με την υπ. αριθμ. ΠΟΛ.1135/4.10.2010 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών διευκρινίζεται ότι κάθε χρόνο θα λαμβάνεται υπόψη, εκτός των υπολοίπων τεκμηρίων του άρθρου 16 του ΚΦΕ, και ένα επιπλέον ποσό ως ελάχιστη αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης που ορίζεται στο ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ προκειμένου για τον άγαμο και σε πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ για τους συζύγους που υποβάλλουν κοινή δήλωση.

3. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 19 του ΚΦΕ, όπως ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με την παράγραφο 7 του άρθρου 3 του ν.3842/2010, η διαφορά μεταξύ του δηλωθέντος εισοδήματος και της συνολικής ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης καλύπτεται ή περιορίζεται, μεταξύ άλλων, με ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο. Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου αυτού ανά έτος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, τα οποία προκύπτουν από συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β', γ', δ', ε' και στ' της παραγράφου αυτής και από οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 16 και 17, ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών. Αν δεν υπάρχουν δαπάνες με βάση το άρθρο 16 ή αν το ποσό τους είναι μικρότερο από τις τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ προκειμένου για άγαμο και πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ προκειμένου για συζύγους, το ποσό που πρέπει να εκπέσει προσδιορίζεται με βάση την κοινωνική, οικονομική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων και τις αποδεδειγμένες δαπάνες διαβίωσής τους και σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριών χιλιάδων (3.000) και πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, αντίστοιχα.

4. Συνεπώς, το ελάχιστο ετήσιο κόστος διαβίωσης ορίστηκε από τον νομοθέτη, στο ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) για τον άγαμο και πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ για συζύγους που υποβάλλουν κοινή δήλωση και τα οποία αυτά ποσά προστίθενται στις ετήσιες αντικειμενικές δαπάνες. Δεν επιδέχεται άλλης ερμηνείας ο ανωτέρω νόμος».

10. Κατάργηση προσαύξησης για πάνω από δυο τεκμήρια

Θυμίζουμε ότι έχει καταργηθεί από 1.1.2010 και μετά, η προσαύξηση που επιβάλλονταν με βάση τις προϊσχύουσες διατάξεις στη συνολική ετήσια τεκμαρτή δαπάνη, όταν τα περιουσιακά στοιχεία που την προσδιόριζαν ήταν περισσότερα από δύο (σχετ. απόφ. ΠΟΛ.1135/4.10.2010).

IV.Σχολιασμός των διατάξεων που αφορούν το άρθρο 17 του ν.2238/1994

1. Αναστολή «πόθεν έσχες» για την αγορά όλων των ακινήτων μέχρι 31.12.2013

Με την παράγραφο 6 του άρθρου 28 του ν. 3986/2011, επήλθε μια ακόμη σημαντική αλλαγή που αφορά το άρθρο 17 του ν. 2238/1994.

Πιο συγκεκριμένα, η ανωτέρω παράγραφος 6 έχει ως ακολούθως:

[6. Η παρ. 1 του άρθρου 8 του ν. 3899/2010 αντικαθίσταται ως εξής:

«1. Οι διατάξεις της περίπτωσης γ' του άρθρου 17 του Κ.Φ.Ε. αναστέλλονται μέχρι και την 31.12.2013.»]

Η παράγραφος 1 του άρθρου 8 του ν. 3899/2010 όπως ισχύει σήμερα (μετά την ανωτέρω τροποποίηση), έχει ως εξής:

«Άρθρο 8. Εξαιρέση της δαπάνης για την απόκτηση πρώτης κατοικίας από τις δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων. Κίνητρα για την αντικατάσταση

αυτοκινήτων παλαιάς τεχνολογίας. Αναπροσαρμογή φόρου πολυτελείας στα επιβατικά αυτοκίνητα.

1. Οι διατάξεις της περίπτωσης γ' του άρθρου 17 του Κ.Φ.Ε. αναστέλλονται μέχρι και την 31.12.2013».

Η παράγραφος 1 του άρθρου 8, αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 28 του νόμου 3986/2011 και ισχύει για δαπάνες που πραγματοποιούνται από 17.12.2010 σύμφωνα με την παράγραφο 7 του ίδιου άρθρου και νόμου.

Για την καλύτερη ενημέρωση και προκειμένου να έχουμε μια εικόνα της αλλαγής που πραγματοποιήθηκε με τον ν.3986/2011, θα παραθέσουμε και την προϊσχύουσα μορφή της παραγράφου 1 του άρθρου 8 του ν. 3899/2010, η οποία είχε ως εξής:

«1. Εξαιρείται και δεν υπάγεται στις ρυθμίσεις της περίπτωσης γ' του άρθρου 17 του Κ.Φ.Ε. η από την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού και μέχρι 31.12.2012 δαπάνη για την αγορά από ενήλικο, με δικαίωμα πλήρους κυριότητας, καθώς και η ανέγερση από αυτόν οικοδομής, ως πρώτης κατοικίας, εφόσον η επιφάνειά της δεν υπερβαίνει τα εκατόν είκοσι (120) τ.μ. και η συνολική αξία της το ποσό των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ.

Αν η αξία της οικοδομής υπερβαίνει το ποσό των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ ή η επιφάνειά της τα εκατόν είκοσι (120) τ.μ., λαμβάνεται υπόψη για την εφαρμογή της περίπτωσης γ' του άρθρου 17 του Κ.Φ.Ε., η επιπλέον του ποσού αυτού δαπάνη ή η δαπάνη που αντιστοιχεί στην επιφάνεια των, πάνω από τα εκατόν είκοσι (120), τετραγωνικών μέτρων. Αν συντρέχουν και οι δύο ανωτέρω προϋποθέσεις, λαμβάνεται υπόψη το μεγαλύτερο, κατά περίπτωση ποσό μεταξύ της δαπάνης των πάνω των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ και της δαπάνης που αντιστοιχεί στην επιφάνεια πάνω από τα εκατόν είκοσι (120) τ.μ.. Κατά την εφαρμογή των προηγούμενων

εδαφίων δεν θεωρείται ότι αποκτάται πρώτη κατοικία, αν ο υπόχρεος, ο άλλος σύζυγος και τα τέκνα που τους βαρύνουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Κ.Φ.Ε., έχουν δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή ισόβιας επικαρπίας ή οίκησης, εξ ολοκλήρου ή επί ιδανικού μεριδίου, σε άλλη κατοικία ή κατοικίες, εφόσον το άθροισμα της συνολικής επιφάνειας που τους αντιστοιχεί υπερβαίνει τα εβδομήντα (70) τ.μ.. Η επιφάνεια αυτή προσαυξάνεται κατά είκοσι (20) τ.μ. για καθένα από τα δύο πρώτα τέκνα και κατά είκοσι πέντε (25) τ.μ. για το τρίτο και καθένα από τα επόμενα τέκνα που βαρύνουν τον υπόχρεο ή τον άλλο σύζυγο.

Δωρεές ή γονικές παροχές χρηματικών ποσών που συνιστώνται αποκλειστικά για την αγορά ή ανέγερση πρώτης κατοικίας, κατά τις διατάξεις των προηγούμενων εδαφίων και μέχρι του ποσού που ορίζεται σε αυτές, απαλλάσσονται από τον οικείο φόρο που προβλέπεται από τον Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικών και Κερδών από Λαχεία, ο οποίος κυρώθηκε με το ν. 2961/2001 (ΦΕΚ 266 Α')».

2. Ανάλυση διατάξεων

Όπως είδαμε παραπάνω, με το άρθρο 8 του ν. 3899/2010 έτσι όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 28 του νόμου 3986/2011, προβλέπεται αναστολή των διατάξεων της περίπτωσης γ' του άρθρου 17 του ν. 2238/1994.

Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του ν. 3986/2011, η αναστολή της εφαρμογής του πόθεν έσχεσ από 17.12.2010 μέχρι 31.12.2013 για την απόκτηση (αγορά ή ανέγερση ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση) όλων των ακινήτων, κρίθηκε σκόπιμη για την τόνωση της αγοράς των ακινήτων και κυρίως την υποβοήθηση της

ανάπτυξης των τουριστικών - εξοχικών κατοικιών, η οποία έχει πληγεί σημαντικά από την υφιστάμενη οικονομική κρίση.

Η αναστολή του πόθεν έσχες ισχύει συνεπώς για: α) την αγορά οποιουδήποτε ακινήτου (πρώτης κατοικίας, δευτερεύουσας κατοικίας, εξοχικής κατοικίας, καταστήματος, οικοπέδων, αγροτεμαχίων κ.λπ.), β) την ανέγερση οικοδομών, γ) τη χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση όλων των ακινήτων, δ) την κατασκευή πισίνας. Τονίζουμε ότι η αναστολή ισχύει έως 31.12.2013.

Οι διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 28 του ν. 3986/2011 που τροποποίησαν το άρθρο 8 του ν. 3899/2010, κοινοποιήθηκαν από το Υπουργείο Οικονομικών με την απόφαση ΠΟΛ.1165/29.7.2011 που είχε ως θέμα «Εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 4 και 5 του άρθρου 33 του ν. 3986/2011 (ΦΕΚ 152 Α' /1-7-2011), Επείγοντα Μέτρα Εφαρμογής Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2012-2015».

Αναλυτικότερα, στην απόφαση αναφέρονται τα εξής: «1. Με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 8 του ν. 3899/2010, θεσπίστηκε απαλλαγή από το φόρο για τις δωρεές ή γονικές παροχές χρηματικών ποσών, που καταρτίζονταν αποκλειστικά για την αγορά ή ανέγερση πρώτης κατοικίας από ενήλικο για τις οποίες (αγορά/ ανέγερση) η δαπάνη που πραγματοποιείτο (από 17/12/2010 μέχρι και 31/12/2012) δεν λαμβανόταν υπόψη για τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος (απαλλαγή από το «πόθεν έσχες»), σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' του άρθρου 17 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

Με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 6 του ν. 3986/2011, οι διατάξεις της περίπτωσης γ του άρθρου 17 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος αναστέλλονται από 17/12/2010 μέχρι και 31/12/2013 και κατά συνέπεια αναστέλλεται η εφαρμογή του «πόθεν έσχες» για το χρονικό αυτό διάστημα για την απόκτηση (αγορά ή ανέγερση ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση) όλων των ακινήτων».

Συνεπώς δεν υπάρχει δαπάνη απόκτησης (πόθεν έσχες) από 17.12.2010 έως 31.12.2013 για όλες τις δαπάνες της περίπτωσης γ' του άρθρου 17 του ν. 2238/1994.

3. Τι γίνεται στις περιπτώσεις αγοράς ακινήτων με δόσεις

Σε περίπτωση αγοράς ακινήτου, σαν κρίσιμος χρόνος κατά τον οποίον θα υπολογισθεί το ποσό της δαπάνης απόκτησης είναι κατ' αρχήν ο χρόνος σύνταξης του συμβολαίου μεταβίβασης του ακινήτου.

Αυτό υπό την προϋπόθεση ότι καταβάλλεται ολόκληρο το τίμημα και παραδίδεται η χρήση και η κυριότητα του ακινήτου.

Εάν στο συμβόλαιο μεταβίβασης αναγραφεί ότι η εξόφληση του τιμήματος θα ενεργηθεί σε δόσεις οι οποίες ανάγονται σε περισσότερο του ενός χρόνια, το ποσό της δαπάνης θα κατανεμηθεί στα περισσότερα αυτά χρόνια ανάλογα με το ποσό που εξοφλείται κάθε έτος.

Τούτο βέβαια και προς αποφυγή καταστρατηγήσεων ή αμφιβολιών, εφόσον στο συμβόλαιο μεταβίβασης θα αναφέρονται ρητά οι χρόνοι των δόσεων και θα καλύπτονται με ισόποσα γραμμάτια ή συναλλαγματικές που θα εισπράττονται μέσω

Τραπεζής.

Τα στοιχεία αυτά πρέπει να διατηρούνται από τον αγοραστή μέχρι την ενέργεια ελέγχου των δηλώσεών του προς απόδειξη του αληθούς της συναλλαγής και προς διευκόλυνσή του για την αποφυγή τυχόν αμφισβητήσεων από τα φοροτεχνικά όργανα ελέγχου, διαφορετικά ολόκληρη η αξία αγοράς θεωρείται σαν ποσό δαπάνης του έτους σύνταξης του συμβολαίου μεταβίβασης.

Τα ανωτέρω ισχύουν και σε περίπτωση συντάξεως προσυμφώνου αγοράς, ως προς τα γραμμάτια ή συναλλαγματικές και την εξόφληση του τιμήματος με τη σύνταξη του οριστικού συμβολαίου.

Παράδειγμα: Έστω ο φορολογούμενος Χ αγόρασε ένα ακίνητο συνολικής αξίας 160.000,00 ευρώ στις 10.12.2010. Στο συμβόλαιο αναφέρεται ρητώς ότι με την υπογραφή του συμβολαίου θα καταβληθεί το ποσό των 40.000,00 και τα υπόλοιπα 120.000,00 ευρώ θα καταβληθούν σε τρεις ισόποσες δόσεις των 40.000,00 ευρώ οι οποίες θα καταβληθούν στις 10/12/2011, 10/12/2012 και στις 10/12/2013 αντίστοιχα. Οι δόσεις των 120.000,00 λόγω του ότι θα καταβληθούν σε μεταγενέστερο χρόνο από την 17/12/2010, δεν αποτελούν πόθεν έσχες, επειδή οι διατάξεις της περίπτωσης γ' του άρθρου 17 αναστάλθηκαν έως 31.12.2013. Αν στο παράδειγμά μας υπήρχαν αντί για τρεις τέσσερις δόσεις, τότε για την τέταρτη δόση των 40.000,00 (που θα έπρεπε να καταβληθεί στις 10/12/2014), θα είχε εφαρμογή το άρθρο 17 του ν.2238/1994.

4. Τι γίνεται στις περιπτώσεις ανέγερσης οικοδομών όταν η κατασκευή διαρκεί περισσότερο του ενός έτους

Εάν σε ανέγερση οικοδομών δεν υπάρχουν δόσεις, αλλά η ανέγερση διαρκέσει περισσότερο του ενός έτους, σε κάθε έτος σαν ποσό δαπάνης θα ληφθεί το αντίστοιχο

του κόστους ανέγερσης στο ίδιο έτος. Το κόστος ανέγερσης που αποδεδειγμένα θα καταβληθεί μετά την 17.12.2010, δεν αποτελεί πόθεν έσχες για τους φορολογούμενους.

Σημαντικό: Σχετικά με το θέμα της απαλλαγής από το πόθεν έσχες και από πλευράς φορολογίας εισοδήματος αλλά και για το θέμα της φορολόγησης ή μη σε περιπτώσεις προσαύξησης περιουσίας, δείτε το αναλυτικό άρθρο με θέμα « Η αναστολή του «πόθεν έσχες» για την αγορά όλων των ακινήτων μέχρι 31.12.2013. Ερμηνεία των διατάξεων από πλευράς φορολογίας εισοδήματος και φορολογίας κεφαλαίου ».

5. Αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων, δίτροχων ή τρίτροχων αυτοκινούμενων οχημάτων, πλοίων αναψυχής και λοιπών σκαφών αναψυχής, αεροσκαφών και κινητών πραγμάτων μεγάλης αξίας.

Σύμφωνα με την περίπτωση α' του άρθρου 17 του ν. 2238/1994, ως ετήσια αντικειμενική δαπάνη λαμβάνονται υπόψη και:

α) τα συνολικά ποσά (τίμημα και λοιπά έξοδα) που κατέβαλαν σε μετρητά οι φορολογούμενοι το 2011 για την αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων Ι.Χ., δίτροχων ή τρίτροχων αυτοκινούμενων οχημάτων της οικογένειάς τους ή της ατομικής επιχείρησής τους.

Αγορά αυτοκινήτων μεταξύ ιδιωτών: Αν αγοράσθηκε από ιδιώτη, τότε αρκούν υπεύθυνες δηλώσεις του ν. 1599/1986 του αγοραστή και του πωλητή, από τις οποίες να προκύπτουν το αυτοκίνητο που διατέθηκε, τα χρηματικά ποσά και ο χρόνος που καταβλήθηκαν ή εισπράχθηκαν από τη διάθεση του αυτοκινήτου, εφόσον από το νόμο δεν είναι υποχρεωτική η έκδοση άλλου στοιχείου για τη διάθεση αυτού του αυτοκινήτου (σχετ. 1025196/650/A0012/13.3.2004 έγγραφο). Όταν η υπεύθυνη

δήλωση του πωλητού σε αγοραπωλησία αυτοκινήτου μεταξύ ιδιωτών έχει χαθεί, θα ήταν δυνατόν να αντικατασταθεί με υπεύθυνη δήλωση του αγοραστή, στην οποία θα αναφέρεται ο Α.Φ.Μ. ή ο Α.Δ.Τ. του πωλητή. Τονίζεται ωστόσο ότι ο έλεγχος των στοιχείων που θα περιέχονται σ' αυτήν είναι θέμα πραγματικό και ανάγεται στην ελεγκτική αρμοδιότητα του αρμόδιου προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. του αγοραστή (σχετ. 1062477/1771/A0012/27.8.2004 έγγραφο).

β) τα συνολικά ποσά που κατέβαλαν σε μετρητά οι φορολογούμενοι το 2011, για αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση πλοίων αναψυχής και λοιπών σκαφών αναψυχής (στα οποία υπάγονται και τα "τζετ σκι") και αεροσκαφών (εξαιρούνται όσα αποτελούν το άμεσο αντικείμενο εμπορικής δραστηριότητας, καθώς και όσα αποτελούν πάγιο εξοπλισμό επαγγελματικής χρήσης).

γ) τα συνολικά ποσά που κατέβαλαν σε μετρητά οι φορολογούμενοι το 2011, για αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση κινητών πραγμάτων μεγάλης αξίας. Εξαιρούνται αυτά που αποτελούν αρδευτικό εξοπλισμό γεωργικής εκμετάλλευσης, καθώς και όσα αποτελούν το άμεσο αντικείμενο της ασκούμενης εμπορικής δραστηριότητας. Ως κινητά πράγματα μεγάλης αξίας νοούνται εκείνα που η αξία τους υπερβαίνει το ποσό των 10.000 ευρώ, όπως για παράδειγμα κοσμήματα γενικά, κοσμήματα από πολύτιμους λίθους, πολύτιμοι λίθοι, έργα τέχνης, χειροποίητοι τάπητες κ.λπ. (σχετ. απόφ. ΠΟΛ.1207/9.10.1991). Αν η αξία κάθε πράγματος είναι μικρότερη του ποσού αυτού, τα αγορασθέντα όμως πράγματα αποτελούν, κατά τις συναλλακτικές αντιλήψεις, ενιαίο σύνολο, τότε για τον υπολογισμό της αξίας λαμβάνεται υπόψη η αξία όλων αυτών των πραγμάτων, εφόσον υπερβαίνει το ποσό των 10.000 ευρώ. (π.χ. αν για την αγορά τραπεζαρίας εκδίδονται χωριστά φορολογικά στοιχεία για την πώληση – αγορά κάθε καρέκλας και για το τραπέζι, λαμβάνεται υπόψη η συνολική

αξία της τραπεζαρίας για την εφαρμογή της περίπτ. α' του άρθρου 17 του Κ.Φ.Ε., σχετ. απόφ. ΠΟΛ.1094/23.3.1989).

Σημείωση: Το τεκμήριο αγοράς ή δαπάνη απόκτησης για αγορά αυτοκινήτων, δίτροχων, σκαφών αναψυχής κ.λπ. ισχύει μόνο για φυσικά πρόσωπα (σχετ. απόφ. ΠΟΛ.1094/23.3.1989).

δ) τα συνολικά ποσά που κατέβαλαν οι φορολογούμενοι το 2011, για την τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείων ή πιστώσεων κ.λπ.. Επίσης, τα ποσά που κατέβαλαν μέσα στο 2011, για τοκοχρεολυτική απόσβεση των χρεώσεων των πιστωτικών καρτών, εφόσον οι χρεώσεις αυτές οφείλονται σε αγορά μη καταναλωτικών αγαθών μέσω αυτών των πιστωτικών καρτών (αγορά αυτοκινήτου, μηχανήματος, πινάκων ζωγραφικής και λοιπών περιουσιακών στοιχείων).

Σημαντικό: Με τις διατάξεις της παραγράφου 4β' του άρθρου 3 του ν. 3842/2010 καταργήθηκαν από την 1/1/2010 και μετά, το τρίτο και τέταρτο εδάφιο της περίπτωσης στ' του άρθρου 17 του ν. 2238/1994 Δηλαδή, καταργήθηκε η απαλλαγή από το τεκμήριο των ποσών που καταβάλλονται για τοκοχρεωλυτική απόσβεση των δανείων που ελήφθησαν ή λαμβάνονται για αγορά ή ανέγερση πρώτης κατοικίας, καθώς και για δάνεια που λαμβάνονται για αγορά εξοπλισμού γεωργικής επιχείρησης και για αγορά οικοπέδου από επιτηδευματίες που ασχολούνται επαγγελματικά με την ανέγερση και πώληση οικοδομών. Η κατάργηση καταλαμβάνει ποσά που καταβάλλονται από 1/1/2010 και μετά (σχετ. απόφ. ΠΟΛ.1054/10.5.2010 και ΠΟΛ.1135/4.10.2010).

Παράδειγμα: Έστω ότι φορολογούμενος προέβη σε αγορά Α' κατοικίας στις 5/1/2011 με δάνειο που έλαβε από την τράπεζα "Χ". Το ποσό των τοκοχρεωλυτικών δόσεων

που κατέβαλε μέσα στο έτος 2011 για την εξόφληση του συγκεκριμένου δανείου αγοράς Α' κατοικίας, (ανεξαρτήτως των τ.μ. της κατοικίας), αποτελεί αντικειμενική δαπάνη που εμπίπτει στο άρθρο 17 του ν.2238/1994.

ε) τα συνολικά ποσά που κατέβαλαν οι φορολογούμενοι το 2011, για χορήγηση δανείων προς οποιονδήποτε.

Από 23.4.2010 και μετά, σύμφωνα με την περίπτωση γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 3 του ν.3842/2010 αντικαταστάθηκε η περίπτωση δ' του άρθρου 17 του ΚΦΕ. Με βάση τις διατάξεις αυτές, τα δάνεια που χορηγούνται από φυσικό πρόσωπο σε οποιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο και για οποιοδήποτε λόγο εμπίπτουν στο άρθρο 17 του ν.2238/1994. Επομένως, εμπίπτουν και τα δάνεια που χορηγούν εταίροι, μέλη ή μέτοχοι στις εταιρίες που συμμετέχουν. Προς αποφυγή καταστρατηγήσεων γίνεται δεκτό, ότι περιλαμβάνονται και οι χρηματικές διευκολύνσεις προς τα ανωτέρω νομικά πρόσωπα. Αντίθετα, δεν λαμβάνονται υπόψη τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν οι επιχειρήσεις.

Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή (όπως αναφέραμε) για ποσά δανείων που χορηγούνται από 23/4/2010 και μετά (σχετ. απόφ. ΠΟΛ.1135/4.10.2010).

στ) τα συνολικά ποσά που κατέβαλαν οι φορολογούμενοι το 2011, για δωρεές, γονικές παροχές ή χορηγίες χρηματικών ποσών, εφόσον αυτά συνολικά υπερβαίνουν ετησίως τα 300 ευρώ, εκτός από τις δωρεές προς το Δημόσιο, τους δήμους, τις κοινότητες του Κράτους, τα ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα, τα κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και τα νοσοκομεία που αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό, καθώς και τα προνοιακά ιδρύματα του ευρύτερου δημόσιου τομέα (κρατικά νομικά πρόσωπα δημόσιου δικαίου), ως και τα προνοιακά ιδρύματα ιδιωτικού δικαίου των οποίων οι

εν γένει δαπάνες λειτουργίας καλύπτονται τουλάχιστον κατά εβδομήντα τοις εκατό (70%) με επιχορηγήσεις από τον Κρατικό Προϋπολογισμό. Επίσης, εξαιρούνται από το τεκμήριο, οι δωρεές ή χορηγίες προς τα κοινωφελή ιδρύματα, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα έχουν συσταθεί ή συνιστώνται και τα οποία επιδιώκουν κοινωφελείς σκοπούς, καθώς και τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα υπάρχουν ή συνιστώνται, εφόσον επιδιώκουν σκοπούς πολιτιστικούς. Επισυνάψτε κατάσταση με τα στοιχεία του δωρητή, του δωρολήπτη, το ποσό για κάθε δωρεά ή χορηγία, καθώς και φωτοαντίγραφο της τυχόν δήλωσης άτυπης δωρεάς κ.λπ.

V.Σχολιασμός των διατάξεων που αφορούν το άρθρο 18 του ν.2238/1994

Στο άρθρο 18 του ν.2238/1994, προβλέπονται οι περιπτώσεις εκείνες για τις οποίες δεν εφαρμόζονται (ή εφαρμόζονται μειωμένες) οι ετήσιες αντικειμενικές δαπάνες και οι δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων.

1. Αυτοκίνητα συνταξιούχων άνω των 65 ετών

Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' του άρθρου 18 του ν.2238/1994, έτσι όπως αυτές είχαν αντικατασταθεί με την παρ. 5 του άρθρου 3 του ν.3842/2010, οι ετήσιες αντικειμενικές δαπάνες που υπολογίζονται σύμφωνα με το άρθρο 16 του ν.2238/1994 προκειμένου για συνταξιούχους που έχουν υπερβεί το εξηκοστό πέμπτο έτος (65ο) της ηλικίας τους εφαρμόζονται μειωμένες κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) των όσων προκύπτουν σύμφωνα με τις παραπάνω διατάξεις. Για το λόγο αυτό προστέθηκαν από πέρυσι στην πρώτη σελίδα του εντύπου Ε1 στον πίνακα 2 με τα πληροφοριακά στοιχεία, νέοι κωδικοί 013 & 014 με τίτλο «Είστε συνταξιούχος και

γεννηθήκατε μέχρι 31-12-1945;» τους οποίους οι ενδιαφερόμενοι καλούνται να συμπληρώσουν (εφόσον πληρούν τις προϋποθέσεις) προκειμένου να τύχουν της ανάλογης μείωσης.

2. Αυτοκίνητα κινητικά αναπήρων

Από 1.1.2010 και μετά (σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.3842/2010), η ετήσια αντικειμενική δαπάνη δεν εφαρμόζεται για την αγορά επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης τα οποία είναι ειδικά διασκευασμένα για κινητικά αναπήρους. Ως επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης ειδικά διασκευασμένα για κινητικά αναπήρους, θεωρούνται εκείνα που διασκευάστηκαν ύστερα από άδεια της αρμόδιας αρχής για να οδηγούνται από πρόσωπα που παρουσιάζουν κινητική αναπηρία σε ποσοστό τουλάχιστον 67% ή για να μεταφέρουν αυτά τα πρόσωπα μαζί με τα αντικείμενα που είναι απαραίτητα για τη μετακίνησή τους. Σημειώνεται ότι με τις προϊσχύουσες διατάξεις δεν υπήρχε πλήρης απαλλαγή αλλά ποσοστό μείωσης 40% για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης τα οποία ήταν ειδικά διασκευασμένα για αναπήρους. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι, για τα επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης των προσώπων που παρουσιάζουν αναπηρία με ποσοστό τουλάχιστον 67%, όχι από κινητική αναπηρία αλλά από π.χ. νοητική καθυστέρηση ή ψυχική πάθηση και είναι διασκευασμένα να μεταφέρουν αυτά τα πρόσωπα μαζί με τα αντικείμενα που είναι απαραίτητα για τη μετακίνησή τους,

Επίσης, από 1.1.2010 και μετά οι ανάπηροι απαλλάσσονται από την αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης (άρθρο 16 ν. 2238/1994) του Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτου, όταν αυτό απαλλάσσεται από τα τέλη κυκλοφορίας.

3. Φυσικά πρόσωπα που έχουν την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή τους στην αλλοδαπή και δεν αποκτούν εισόδημα στην Ελλάδα

Οι παράγραφοι 1,2 και 5 του άρθρου 2 του ν.2238/1994, έτσι όπως ισχύουν σήμερα, μετά τις αλλαγές που επήλθαν με τον ν.3943/31.3.2011(ΦΕΚ Α' 66) έχουν ως εξής:

« Άρθρο 2. Υποκείμενο του φόρου

1. Σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά του υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα. Σε φόρο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από τον τόπο κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του.

Ως συνήθης θεωρείται η διαμονή στην Ελλάδα η οποία υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις ημέρες συνολικά μέσα στο ίδιο ημερολογιακό έτος. Η διαμονή τεκμαίρεται ως συνήθης, εκτός αν ο φορολογούμενος αποδείξει διαφορετικά.

2. Κάθε φυσικό πρόσωπο που υπηρετεί στην αλλοδαπή, αν:

- α) είναι λειτουργός ή συνδέεται με οποιαδήποτε σχέση εργασίας δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου με φορέα της Γενικής Κυβέρνησης, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 1B του ν. 2362/1995, που έχει προστεθεί με το άρθρο 2 του ν. 3871/2010 ή
- β) συνδέεται με οποιαδήποτε σχέση εργασίας δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου με θεσμικό όργανο της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή Διεθνή Οργανισμό και είχε κατά το χρόνο της εισόδου του στην υπηρεσία του θεσμικού οργάνου της Ε.Ε. ή του Διεθνούς Οργανισμού την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα, θεωρείται ότι συνεχίζει να έχει την κατοικία του στην Ελλάδα.

Ομοίως, θεωρούνται ότι έχουν την κατοικία τους στην Ελλάδα και τα μέλη της οικογένειας που το βαρύνουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7, εκτός αν έχουν την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή τους σε κράτος στο οποίο υπόκεινται σε

φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά τους και το κράτος αυτό δεν περιλαμβάνεται στον κατάλογο των κρατών που περιέχεται στην παράγραφο 4 του άρθρου 51Α.

5. Κατ' εξαίρεση από τα οριζόμενα στην παράγραφο 1, υπόκειται σε φόρο μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα, για τρία διαδοχικά έτη και για μία μόνο φορά, το φυσικό πρόσωπο που έχει τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα και υπόκειται σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά του σε κράτος το οποίο δεν έχει συνάψει με την Ελλάδα Σύμβαση για την Αποφυγή Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.), σχετικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου και εφόσον το κράτος αυτό δεν περιλαμβάνεται στον κατάλογο των κρατών που περιέχεται στην παράγραφο 4 του άρθρου 51Α. Το χρονικό διάστημα των τριών ετών υπολογίζεται από την έναρξη διαμονής του φυσικού προσώπου στην Ελλάδα ».

Σημείωση: Οι παράγραφοι 1 και 2 τέθηκαν όπως αντικαταστάθηκαν με την παράγραφο 1 του άρθρου 12 του νόμου 3943/2011 και ισχύουν από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 31.3.2011. Η παράγραφος 5 τέθηκε όπως προστέθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 12 του νόμου 3943/2011 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως ήτοι από 31.3.2011.

Σχολιασμός:

Με τις νέες διατάξεις του άρθρου αυτού σχετικά με την έννοια της φορολογικής κατοικίας, καθιερώνονται συγκεκριμένα και αντικειμενικά κριτήρια για τον χαρακτηρισμό κατοίκου ημεδαπής και αλλοδαπής, τα οποία είναι κρίσιμα για την υπαγωγή στη φορολογία όλων των υπόχρεων του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. και τη χορήγηση των φορολογικών πλεονεκτημάτων που προβλέπονται για τους φορολογικούς κατοίκους της Ελλάδας. Διευκρινίζεται η έννοια της φορολογικής

κατοικίας, στην οποία περιλαμβάνονται η κατοικία και η συνήθης διαμονή, που υπερβαίνει το διάστημα των 183 ημερών μέσα στο ίδιο ημερολογιακό έτος.

Με το ισχύον νομικό πλαίσιο αποσαφηνίζεται ο ορισμός της φορολογικής κατοικίας, ως προϋπόθεση υπαγωγής στις διατάξεις φορολογίας εισοδήματος της ελληνικής νομοθεσίας με απώτερο στόχο τη δικαιότερη φορολογική αντιμετώπιση όλων των υπόχρεων του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε., καθώς και την αποτελεσματικότερη διασφάλιση των συμφερόντων του Ελληνικού Δημοσίου.

Συγκεκριμένα με τις καινούργιες διατάξεις επιτυγχάνονται τα εξής:

Με την παρ. 1 του άρθρου 12 του ν. 3943/2011, επικαιροποιείται η έννοια της κατοικίας για φορολογικούς σκοπούς ή «φορολογική κατοικία» (tax residence), η οποία βασίζεται στην έννοια της κατοικίας που περιλαμβάνεται στις διατάξεις του άρθρου 51 του Αστικού Κώδικα αλλά δεν εξαντλείται σε αυτές, καθώς λαμβάνει υπόψη:

- τις εξελίξεις σε επίπεδο Ο.Ο.Σ.Α. για την έννοια της κατοικίας, που αποτυπώνεται στις Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας σχετικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου,
- ειδικότερες διατάξεις που περιλαμβάνονται σε πρωτόκολλα της Συνθήκης για την Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Σημειώνεται ότι η έννοια «φορολογική κατοικία» αποτελεί βασική έννοια του φορολογικού δικαίου, προκειμένου να προσδιορίζεται το κράτος το οποίο έχει δικαίωμα φορολόγησης του φυσικού ή νομικού προσώπου ή και της ένωσης προσώπων για το παγκόσμιο εισόδημα.

Με αυτόν τον τρόπο διευρύνεται η έννοια της φορολογικής κατοικίας ορίζοντας ρητά ότι είναι φορολογικοί κάτοικοι της Ελλάδας και οι συνήθως διαμένοντες για διάστημα που υπερβαίνει τις 183 ημέρες μέσα στο ίδιο ημερολογιακό έτος στην Ελλάδα, κριτήριο το οποίο ανταποκρίνεται στα οριζόμενα από το Υπόδειγμα

(Πρότυπο) Σύμβασης για την αποφυγή της διπλής φορολογίας σχετικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου. Αυτό το κριτήριο για την κατοικία έχει υιοθετηθεί με διατάξεις της εσωτερικής τους νομοθεσίας από όλα τα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης και σε διεθνές επίπεδο από την συντριπτική πλειοψηφία των κρατών που συνάπτουν διμερείς φορολογικές συμβάσεις. Επίσης, ο γενικός και μη αμφισβητούμενος ορισμός ότι φορολογείται στην Ελλάδα, όπως και σε όλα τα κράτη, το παγκόσμιο εισόδημα των κατοίκων της, αναδιατυπώνεται προκειμένου να μην υπάρχει καμία απολύτως δυνατότητα διαφορετικής ερμηνείας. Για τα πρόσωπα που δεν είναι ούτε κάτοικοι της Ελλάδας ούτε συνήθως διαμένοντες σε αυτήν ορίζεται ότι φορολογούνται μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα.

Η ρύθμιση για τα φυσικά πρόσωπα με ελληνική ιθαγένεια που υπηρετούν στην αλλοδαπή στοχεύει στην κάλυψη όλων των διαφορετικών περιπτώσεων με τις οποίες γίνεται η σύνδεση με ένα κράτος και η υπαγωγή στη φορολογία για το «παγκόσμιο εισόδημα» προσώπων που το υπηρετούν, ενώ δεν κατοικούν ούτε διαμένουν στην Ελλάδα ακριβώς λόγω της υπηρεσίας που τους έχει ανατεθεί, όπως π.χ. οι διπλωμάτες και άλλα πρόσωπα σε κυβερνητικές υπηρεσίες. Άλλωστε αυτές οι διατάξεις είναι σε απόλυτη συμφωνία με τις σχετικές διατάξεις που περιλαμβάνονται για το status αυτών των προσώπων σε διεθνείς συμβάσεις και σε επίπεδο Ε.Ε..

Ειδικότερα είναι σύμφωνες με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Πρωτοκόλλου περί των Προνομίων και Ασυλιών των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (αριθ. 36) που έχει προσαρτηθεί στην ενοποιημένη απόδοση της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση και της Συνθήκης για την Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΣυνθΛΕΕ), όπως περιλαμβάνεται στην Ανακοίνωση αριθ. 2008./C115//01/9.5.2008 της Επίσημης Εφημερίδας της Ε. Ε. και στις οποίες ορίζεται ότι:

«Για την εφαρμογή του φόρου επί του εισοδήματος και της περιουσίας, του φόρου

κληρονομιών καθώς και για την εφαρμογή των συμβάσεων περί αποφυγής της διπλής φορολογίας που έχουν συναφθεί μεταξύ των κρατών μελών των Κοινοτήτων, οι υπάλληλοι και το λοιπό προσωπικό, οι οποίοι έχουν εγκατασταθεί απλώς και μόνον λόγω της ασκήσεως των καθηκόντων τους στην υπηρεσία των Κοινοτήτων, στην επικράτεια ενός κράτους μέλους, άλλου από το κράτος της φορολογικής κατοικίας στην οποία έχουν κατά το χρόνο της εισόδου τους στην υπηρεσία των Κοινοτήτων, θεωρούνται και στις δύο αυτές χώρες ότι διατηρούν την προηγούμενη κατοικία τους εφόσον αυτή ευρίσκεται σε κράτος μέλος των Κοινοτήτων.

Στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.3943/2011, προβλέπεται εξαίρεση από την αρχή της φορολόγησης του παγκόσμιου εισοδήματος για τους αλλοδαπούς που αν και έχουν συνήθη διαμονή στην Ελλάδα που υπερβαίνει τις 183 ημέρες, επειδή προέρχονται από χώρες με τις οποίες η Ελλάδα δεν έχει συνάψει και δεν έχει θέσει σε εφαρμογή Σ.Α.Δ.Φ. (Ιαπωνία, Αυστραλία κ.ά.), η αρμόδια ελληνική φορολογική υπηρεσία δεν μπορεί στην πραγματικότητα να εφαρμόσει τις αρχές που ορίζονται στις Σ.Α.Δ.Φ. για την εξεύρεση του παγκόσμιου εισοδήματος (π.χ. ανταλλαγή πληροφοριών, διαδικασία αμοιβαίου διακανονισμού σε περίπτωση ύπαρξης διπλής κατοικίας κλπ.). Για το λόγο αυτό προβλέπεται ότι εφόσον φορολογούνται για το παγκόσμιο εισόδημά τους σε κράτος εκτός από αυτά που εμπίπτουν στην κατηγορία του άρθρου 51 Α, φορολογείται μόνο το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα και για μια μόνο τριετία.

Με τον ίδιο νόμο (3943/2011) και συγκεκριμένα με την παράγραφο 3α του άρθρου 21 του νόμου 3943/2011 (ισχύς από 1.1.2011 σύμφωνα με την παράγραφο 3β' του ίδιου άρθρου και νόμου), προστέθηκε νέα περίπτωση η' στο άρθρο 18 του ν. 2238/1994, η οποία έχει ως εξής: «η) Προκειμένου για φυσικό πρόσωπο που έχει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στην αλλοδαπή, εφόσον δεν αποκτά εισόδημα

στην Ελλάδα ».

Σχολιασμός:

Με την περίπτωση αυτή, θεσπίστηκε απαλλαγή από την εφαρμογή των ετήσιων αντικειμενικών δαπανών και των δαπανών απόκτησης περιουσιακών στοιχείων για φυσικά πρόσωπα που έχουν τη φορολογική τους κατοικία (κατοικία ή συνήθη διαμονή) στην αλλοδαπή με την προϋπόθεση όμως να μην αποκτούν εισόδημα στην Ελλάδα. Πρόκειται για μια πολύ σημαντική αλλαγή και ενδιαφέρει αφενός μεν πολλούς μόνιμους κατοίκους αλλοδαπής που δεν αποκτούν εισόδημα στην Ελλάδα, αφετέρου δε πολλούς φορολογούμενους που έχουν τη συνήθη διαμονή τους στην αλλοδαπή (σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 2 του ν. 2238/1994) και δεν αποκτούν εισόδημα στην Ελλάδα.

Για να γίνει κατανοητή η νέα αυτή διάταξη θα παραθέσουμε ένα ενδεικτικό παράδειγμα.

1) Έστω μόνιμος κάτοικος αλλοδαπής αγοράζει ένα ακίνητο στην Ελλάδα αξίας 150.000,00 (τίμημα, συμβολαιογραφικά, ΦΜ.Α, κ.λπ.). Ο συγκεκριμένος φορολογούμενος δεν αποκτά κανένα εισόδημα στην Ελλάδα και προέβη στην αγορά αυτού του ακινήτου προκειμένου να διαμένει για ένα μόνο μήνα το έτος κατά τη διάρκεια του καλοκαιριού. Σύμφωνα με την περίπτωση η' του άρθρου 18 του ν. 2238/1994, για τον ανωτέρω κάτοικο αλλοδαπής δεν θα εφαρμοστούν ούτε οι διατάξεις του άρθρου 17 του ίδιου νόμου (δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων), ούτε οι διατάξεις του άρθρου 16 του ν. 2238/1994 (ετήσια αντικειμενική δαπάνη). Συνεπώς, ο φορολογούμενος αυτός αφενός δεν θα χρειαστεί να δικαιολογήσει το πόθεν έσχες για την αγορά του ακινήτου, αφετέρου δε θα

επιβαρυνθεί με την ετήσια αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει για την ιδιοκατοίκηση του ακινήτου για τον ένα μήνα.

4. Σκάφη αναψυχής ιδιωτικής χρήσης μονίμων κατοίκων εξωτερικού

Σύμφωνα με την περίπτωση δ' του άρθρου 18 του ν.2238/1994, οι μόνιμοι κάτοικοι εξωτερικού, απαλλάσσονται από την ετήσια αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει με βάση σκάφη αναψυχής ιδιωτικής χρήσης (κυριότητας ή κατοχής τους). Η απαλλαγή αυτή ισχύει ανεξάρτητα από το μήκος του σκάφους και από το αν χρησιμοποιούν ή όχι προσωπικό. Για τα σκάφη που δεν εφαρμόζεται η ετήσια αντικειμενική δαπάνη δεν συμπληρώνονται οι σχετικοί κωδικοί της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος Ε1, αλλά απλώς συμπληρώνονται τα υπόλοιπα στοιχεία της ένδειξης του σχετικού πίνακα (όνομα σκάφους, αριθμός και λιμάνι νηολογίου μέτρα μήκους κλπ).

5. Προσωπικό αλλοδαπών επιχειρήσεων των α.ν. 89/1967 και 378/1968 και του άρθρου 25 του ν.27/1975

Οι αλλοδαποί που δεν διαμένουν μόνιμα στην Ελλάδα ή οι Έλληνες που διαμένουν μόνιμα στο εξωτερικό και απασχολούνται αποκλειστικά σε γραφεία επιχειρήσεων που είναι εγκατεστημένα στη χώρα μας με βάση τους νόμους α.ν.89/1967, α.ν.378/1968 και του άρθρου 25 του ν.27/1975, απαλλάσσονται από την ετήσια αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει με βάση το επιβατικό αυτοκίνητο Ι.Χ. ή της κατοικίας (άρθρο 16 περ. α', περ. γ', σχετ. απόφ. ΠΟΛ.1135/4.10.2010).

6. Επιχειρήσεις μεταπώλησης αυτοκινήτων που έχουν υπαχθεί στο ειδικό καθεστώς φορολογίας του άρθρου 45 του ν. 2859/2000

Σύμφωνα με την περίπτωση γ' του άρθρου 18, οι επιχειρήσεις μεταπώλησης αυτοκινήτων που έχουν υπαχθεί στο ειδικό καθεστώς φορολογίας του άρθρου 45 του ν. 2859/2000, απαλλάσσονται από την αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει βάσει των επιβατικών αυτοκινήτων που έχουν αγορασθεί για μεταπώληση με βάση τις διατάξεις του άρθρου 45 του ν. 2859/2000, εφόσον η άδεια και οι πινακίδες κυκλοφορίας του μεταβιβαζόμενου αυτοκινήτου οχήματος έχουν παραμείνει στη ΔΟΥ στην οποία έγινε η μεταβίβαση του αυτοκινήτου προς την επιχείρηση μεταπώλησης μέχρι και την ημερομηνία μεταπώλησης από αυτή σε τρίτο και το αυτοκίνητο κατά το χρονικό αυτό διάστημα δεν κυκλοφόρησε παράνομα. Για τις μεταπωλήσεις αυτής της περίπτωσης δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις των παραγράφων 10 μέχρι και 14 του άρθρου 81 του ν. 2238/1994. Οι μεταπωλήτριες επιχειρήσεις έχουν υποχρέωση μαζί με την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος να συνυποβάλουν υπεύθυνη δήλωση του ν. 1599/1986, στην οποία να αναγράφουν τα πιο πάνω αυτοκίνητα που αγόρασαν ή πώλησαν στο οικείο έτος. Οι εξαιρέσεις αυτής της περίπτωσης δεν ισχύουν στην περίπτωση μεταβίβασης αυτοκινήτων που δεν υπάγονται σε αυτό το καθεστώς έστω και αν μεταβιβάζονται σε αυτές τις επιχειρήσεις που μεταπωλούν και άλλα αυτοκίνητα που υπάγονται σε αυτό το καθεστώς. Με την περίπτωση 2β' του άρθρου 21 του νόμου 3943/2011, προστέθηκαν δυο νέα εδάφια στην περίπτωση γ' του άρθρου 18. Ειδικότερα, με τις νέες διατάξεις ορίστηκε ότι, στις ατομικές επιχειρήσεις μεταπώλησης αυτοκινήτων της ανωτέρω περίπτωσης, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει από τα προς πώληση οχήματα, όταν δεν κατατεθούν η άδεια και οι πινακίδες κυκλοφορίας τους στη Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τα ανωτέρω, δεν μπορεί να υπερβαίνει τη μεγαλύτερη αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει από αυτοκίνητο της επιχείρησης. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου έχουν εφαρμογή για δαπάνες που προκύπτουν από 1.1.2010 και μετά.

7. Αγορά πάγιου εξοπλισμού επαγγελματικής χρήσης από πρόσωπα που ασκούν εμπορική ή γεωργική επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα

Στις περιπτώσεις αγοράς πάγιου εξοπλισμού επαγγελματικής χρήσης από πρόσωπα που ασκούν εμπορική (ατομική) επιχείρηση ή γεωργική επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 17 του ν.2238/1994. Στην έννοια του πάγιου εξοπλισμού περιλαμβάνονται μηχανήματα, υπολογιστές, έπιπλα, σκεύη, φορτηγά αυτοκίνητα δημόσιας και ιδιωτικής χρήσης, επιβατικά αυτοκίνητα δημόσιας χρήσης καθώς και επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης, μοτοποδήλατα, μοτοσυκλέτες, σκάφη, αεροσκάφη που χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για την άσκηση επιχείρησης ή ελευθέρου επαγγέλματος.

VI. Παραδείγματα

Κλείνοντας, θα παραθέσουμε ένα γενικότερο παράδειγμα που θα περιλαμβάνει διάφορες περιπτώσεις αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών.

Έστω ο φορολογούμενος «X» που είναι έγγαμος με τη φορολογούμενη «Ψ». Τα δεδομένα του παραδείγματός μας έχουν ως εξής:

- 1) Ο φορολογούμενος «X» έχει εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες 10.500,00€
- 2) Η φορολογούμενη «Ψ» έχει εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα 10.000,00€
- 3) Ο φορολογούμενος «X» έχει εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων 2.800,00€
- 4) Ιδιοκατοικούν (κύρια κατοικία) σε διαμέρισμα που βρίσκεται στον 2^ο όροφο επί της οδού Κολοκοτρώνη 14 στη Σπάρτη. Το διαμέρισμα αυτό έχει επιφάνεια κυρίων χώρων 115 τ.μ. και επιφάνεια βοηθητικών χώρων 15 τ.μ.

- 5) Διαθέτουν πρώτη εξοχική κατοικία που βρίσκεται επί της οδού Σκουφά 4 στον Μυστρά . Η μονοκατοικία αυτή είναι τύπου μεζονέτας και αποτελείται από ισόγειο και πρώτο όροφο που επικοινωνούν με εσωτερική σκάλα. Η επιφάνεια των κυρίων χώρων της μονοκατοικίας είναι 98 τ.μ. και των βοηθητικών 25 τ.μ.
- 6) Ο υπόχρεος «X» διαθέτει ένα Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητο 1.926 κ.ε. Το αυτοκίνητο αυτό το αγόρασε στις 13/6/2011, το έτος της πρώτης του άδειας είναι το 2010 και του ανήκει κατά ποσοστό 100%.
- 7) Η σύζυγος «Ψ» διαθέτει ένα Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητο 1.200 κ.ε. Το αυτοκίνητο αυτό ανήκει στη σύζυγο κατά ποσοστό 100 %, το έτος πρώτης άδειας του ήταν το 2005 και το είχε στην κυριότητά της για ολόκληρο το έτος,
- 8) Ο υπόχρεος «X» διαθέτει κι ένα σκάφος αναψυχής ανοιχτού τύπου μήκους 7 μέτρων. Το όνομα του σκάφους είναι «ΑΡΓΥΡΩ», το έτος 2005. Το σκάφος αυτό το είχε στην κυριότητά του ο υπόχρεος για ολόκληρο το έτος.
- 9) Στη μονοκατοικία που βρίσκεται στον Μυστρά και ανήκει στη σύζυγο «Ψ», υπάρχει και εξωτερική δεξαμενή κολύμβησης (πισίνα) μήκους 60 τ.μ. που ανήκει κι αυτή κατά ποσοστό 100% στη σύζυγο.
- 10) Ο υπόχρεος «X» κατέβαλε το έτος 2011 για δίδακτρα σε φροντιστήρια (για τον υιό του) το ποσό των 2.000,00 €
- 11) Τέλος ο υπόχρεος «X» κατέβαλε σε μετρητά μέσα στο έτος 2011 για τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείου της πρώτης κατοικίας του το ποσό των 5.000,00 €.

Με βάση τα ανωτέρω δεδομένα θα κάνουμε τους ανάλογους υπολογισμούς και θα παραθέσουμε σε πίνακα την ετήσια αντικειμενική δαπάνη για τον υπόχρεο και τη σύζυγό του

Σχετικά με τις κατοικίες:

1) Οι υπολογισμοί που αφορούν την κύρια κατοικία έχουν ως εξής:

Αντικειμενική δαπάνη κύριων χώρων					
Τετραγωνικά μέτρα	Επιφάνεια σε τ.μ.	Χ	Δαπάνη ανά τ.μ.	=	Σύνολο Αντικειμενικής δαπάνης
Έως 80 τ.μ.	80	Χ	40,00	=	3.200,00
Από 81 έως 120 τ.μ.	35	Χ	65,00	=	2.275,00
ΣΥΝΟΛΟ					5.475,00

Αντικειμενική δαπάνη βοηθητικών χώρων				
Επιφάνεια σε τ.μ.	Χ	Δαπάνη ανά τ.μ.	=	Σύνολο Αντικειμενικής δαπάνης
15	Χ	40,00	=	600,00

Άρα συνολική αντικειμενική δαπάνη κατοικίας: $5.475,00 + 600,00 = 6.075,00 \text{ €}$.

2) Οι υπολογισμοί που αφορούν την πρώτη εξοχική κατοικία έχουν ως εξής:

Αντικειμενική δαπάνη εξοχικής κατοικίας					
Τετραγωνικά μέτρα	Επιφάνεια σε τ.μ.	X	Δαπάνη ανά τ.μ.	=	Σύνολο Αντικειμεν. Δαπάνης
Έως 80 τ.μ.	80	x	40	=	3.200,00
Από 81 έως 120 τ.μ.	18	x	65	=	1.170,00
ΣΥΝΟΛΟ					4.370,00

Αντικειμενική δαπάνη βοηθητικών χώρων					
Επιφάνεια σε τ.μ.	X	δαπάνη ανά τ.μ.	=	Σύνολο Αντικειμενικής δαπάνης	
25	x	40,00	=	1.000,00	

Άρα συνολική αντικειμενική δαπάνη της εξοχικής κατοικίας: $4.375,00 + 1.000,00 = 5.375,00 \text{ €}$.

3) Οι υπολογισμοί που αφορούν το Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητο του υπόχρεου έχουν ως εξής:

Επειδή τα κ.ε. του αυτοκινήτου είναι 1926, θα στρογγυλοποιηθούν στα 1900 κ.ε. για να υπολογιστεί η αντικειμενική δαπάνη.

Για 1.200 κ.ε. = 4.000,00

Για τα επόμενα 700 κ.ε. θα έχουμε: $(700/100) \times 600,00 = 4.200,00$

Συνολικό ποσό = 8.200,00. Επειδή ο υπόχρεος αγόρασε το αυτοκίνητο στις 19/6/2011, η αντικειμενική δαπάνη θα τον βαρύνει για έξι μήνες μέσα στο έτος 2011. Άρα έχουμε αντικειμενική δαπάνη για το συγκεκριμένο αυτοκίνητο: 4.100,00 €.

Άρα η συνολική αντικειμενική δαπάνη του αυτοκινήτου που βαρύνει τον υπόχρεο, ανέρχεται στο ποσό των 4.100,00 €.

4) Οι υπολογισμοί που αφορούν το Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητο της σύζυγου έχουν ως εξής:

Για 1.200 κ.ε. = 4.000,00

Συνολικό ποσό 4.000,00. Επειδή το πρώτο έτος κυκλοφορίας του αυτοκινήτου είναι το 2005, η αντικειμενική δαπάνη θα μειωθεί λόγω παλαιότητας κατά ποσοστό 30% (χρονικό διάστημα πάνω από πέντε και μέχρι δέκα έτη). Συνεπώς $4.000,00 - (4.000,00 \times 30\%) = 4.000,00 - 1.200,00 = 2.800,00\text{€}$

Άρα η συνολική αντικειμενική δαπάνη του αυτοκινήτου που βαρύνει τη σύζυγο, ανέρχεται στο ποσό των 2.800,00€

5) Οι υπολογισμοί που αφορούν το σκάφος αναψυχής του υπόχρεου έχουν ως εξής:

Επειδή το σκάφος αναψυχής ανοιχτού τύπου είναι πάνω από 5 μέτρα, η αντικειμενική του δαπάνη για 7 μέτρα είναι 8.000,00 €. Το ποσό αυτό θα μειωθεί λόγω παλαιότητας όμως, γιατί η πρώτη νηολόγησή του έγινε το έτος 2005. Ο συντελεστής μείωσης είναι 15% (χρονικό διάστημα πάνω από πέντε και μέχρι δέκα έτη). Συνεπώς 8.000,00 - (8.000,00 X 15%) = 8.000,00 - 1.200,00 = 6.800,00 €.

Άρα η συνολική αντικειμενική δαπάνη του σκάφους αναψυχής που βαρύνει τον υπόχρεο, ανέρχεται στο ποσό των 6.800,00 €.

6) Οι υπολογισμοί που αφορούν τη δεξαμενή κολύμβησης έχουν ως εξής:

Η επιφάνεια της εξωτερικής πισίνας είναι 60 τ.μ.

Αντικειμενική δαπάνη δεξαμενής κολύμβησης					
Τετραγωνικά μέτρα	Επιφάνεια σε τ.μ.	X	Δαπάνη ανά τ.μ.	=	Σύνολο Αντικειμενικής δαπάνης
Έως 60	60	X	160,00	=	9.600,00
ΣΥΝΟΛΟ					9.600,00

Άρα η συνολική αντικειμενική δαπάνη της δεξαμενής κολύμβησης που βαρύνει τη σύζυγο, ανέρχεται στο ποσό των 9.600,00€

7) Το ποσό των 2.000,00 που κατέβαλε το έτος 2011 για δίδακτρα φροντιστηρίου (για τον υιό του), θα τα αναγράψει στον κωδικό 081 του πίνακα 7 του εντύπου Ε1.

8) Το ποσό των 5.000,00 € που κατέβαλε ο υπόχρεος σε μετρητά το έτος 2011, για τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείου, θα το αναγράψει στον κωδικό 727 του πίνακα 5 του εντύπου Ε1.

Ακολουθεί πίνακας με τις αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες του υπόχρεου και της συζύγου του.

Περιγραφή αντικειμενικών δαπανών	Υπόχρεος	Σύζυγος	Σύνολο
Αντικειμενική δαπάνη Κατοικιών	6.075,00	5.375,00	11.450,00
Αντικειμενική δαπάνη Αυτοκινήτων	4.100,00	2.800,00	6.900,00
Αντικειμενική δαπάνη μηχ.σκαφών - Ιστιοφόρων κ.λπ. Σκαφών	6800,00	0,00	6.800,00
Αντικειμενική δαπάνη Πισίνας	0,00	9.600,00	9.600,00
Ελάχιστη αντικειμενική δαπάνη	2.500,00	2.500,00	5.000,00
Λοιπές Αντικειμενικές δαπάνες άρθρου 16 (δίδακτρα)	2.000,00	0,00	2.000,00
Δαπάνες απόκτησης περ/κων στοιχείων (Αγορές-Δαπάν.)	5.000,00	0,00	5.000,00
ΣΥΝΟΛΟ	26.475,00	20.275,00	46.750,00

Στον ανωτέρω πίνακα, έχει προστεθεί και η ελάχιστη αντικειμενική δαπάνη της περίπτωσης θ' της [παρ. 1 του άρθρου 16](#) του ν.[2238/1994](#),

Ο τεκμαρτός υπολογισμός εισοδήματος βασίζεται ουσιαστικά στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν στην κατοχή τους οι φορολογούμενοι και ενδέχεται να υπάρξει μεγάλη απόκλιση από το πραγματικό εισόδημα όπως συμβαίνει και στο παράδειγμα που παραθέσαμε. Το πραγματικό εισόδημα της οικογένειας που προέρχεται από μισθωτές υπηρεσίες ελευθέρια επαγγέλματα και εκμίσθωση ακινήτων ανέρχεται στο ποσό των 23.300,00 € . (δεδομένα 1, 2, και 3 του παραδείγματος). Ενώ το εισόδημα βάση του τεκμαρτού υπολογισμού ανέρχεται στο ποσό των 46.750,00€. Άρα οι συγκεκριμένοι φορολογούμενοι θα φορολογηθούν για ποσό υπερδιπλάσιο από αυτό το οποίο πραγματικά απέκτησαν στο έτος 2011, ενώ θα μπορούσε να είναι ακόμη μεγαλύτερο εάν για παράδειγμα ο σύζυγος είχε κι αυτός κληρονομήσει ένα εξοχικό ή εάν το αυτοκίνητο τους ήταν μεγαλύτερου κυβισμού. Με βάση τα δεδομένα του προηγούμενου νόμου [2238/1994](#) τα ποσά που θα προέκυπταν για τον υπολογισμό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης θα πλησίαζαν πιο πολύ στην πραγματικότητα εφόσον με τον παλαιότερο νόμο βλέπουμε ότι, για παράδειγμα, ένα αυτοκίνητο 2.000 κ.ε. με ημερομηνία πρώτης κυκλοφορίας το έτος 2009, πέρυσι είχε αντικειμενική δαπάνη 5.100,00 € ενώ φέτος θα έχει 8.800,00 €, μεγαλύτερη δηλαδή κατά 3.700,00 €. Βλέπουμε δηλαδή ότι η ετήσια αντικειμενική δαπάνη των αυτοκινήτων αυξήθηκε σημαντικά σε σχέση με πέρυσι.

Δεδομένου της οικονομικής κατάστασης που βρίσκεται η χώρα μας τα τελευταία χρόνια τα περιουσιακά στοιχεία που απέκτησαν οι συγκεκριμένοι φορολογούμενοι αποκτήθηκαν σε περιόδους οικονομικής ευμάρειας και ενώ ήδη έχουν φορολογηθεί για αυτά την χρονιά που τα απέκτησαν καλούνται να φορολογηθούν και τώρα για την συντήρηση ή κατοχή τους.

Τα ποσά για τον τεκμαρτό υπολογισμό κατά γενική ομολογία είναι υπερβολικά και ίσως θα έπρεπε να υπάρχουν εισοδηματικά κριτήρια στα οποία θα εφαρμόζεται ο τεκμαρτός υπολογισμός του φορολογητέου εισοδήματος δεδομένου της άσχημης οικονομικής κατάστασης που βρίσκεται ένα μεγάλο ποσοστό του ελληνικού πληθυσμού.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ

Εν κατακλείδι, βλέπουμε ότι η εφαρμογή αυτού του νόμου υποδηλώνει κατά κάποιο τρόπο την κινητοποίηση των κρατικών- εισπρακτικών μηχανισμών έπειτα από αδράνεια και αδυναμία είσπραξης φόρων πολλών ετών, προκειμένου να καλυφθεί ένα μέρος του κρατικού προϋπολογισμού αλλά και σαν προσπάθεια μείωσης της φοροδιαφυγής. Για παράδειγμα αν το τεκμαρτό εισόδημα είναι μεγαλύτερο από το πραγματικό υπάρχουν ενδείξεις φοροδιαφυγής.

Από την άλλη, λαμβάνοντας υπόψιν όλα τα αναφερόμενα στο θέμα παραδείγματα, όσον αφορά την εφαρμογή του συγκεκριμένου νόμου, μάλλον άδικος μπορεί να χαρακτηριστεί στην πλειοψηφία του, καθόσον θίγει αφενός ορισμένες τάξεις των φορολογούμενων χωρίς να εξετάζει εισοδηματικά κριτήρια και αφετέρου πλήττει φορολογούμενους στους οποίους περιουσιακά στοιχεία να μην είναι στην κατοχή τους, τα οποία όμως όχι μόνο δεν τους ενισχύουν οικονομικά λόγω αντικειμενικών δυσκολιών (παλαιότητα, εξοχική κατοικία είτε σε δυσπρόσιτη περιοχή, είτε

διατήρησή της λόγω συναισθηματικής αξίας, υπερεκτίμηση οικονομικής κατάστασης και πραγματοποίηση λανθασμένης αγοράς), αλλά αντιθέτως τους επιβαρύνουν (συντήρηση, φύλαξη, ασφάλιση, ΕΤΑΚ). Ο υπολογισμός λοιπόν του εισοδήματος με τεκμαρτά κριτήρια, ενδέχεται να αποκλίνει αρκετά του πραγματικού, με αποτέλεσμα οι φορολογούμενοι να κληθούν να πληρώσουν δυσανάλογο φόρο εισοδήματος.

Επιπλέον αξίζει να σημειωθεί ότι ο νόμος αυτός, έρχεται σε αντίθεση με την μέχρι τώρα φορολογική πολιτική, η οποία ωθούσε τον φορολογούμενο να προβεί σε επενδύσεις ακινήτων και αγορά αυτοκινήτων, αφού η φορολόγηση τους την περίοδο κτήσης τους ήταν ελάχιστη.

Συνοψίζοντας, θα λέγαμε ότι για να εξακολουθήσει να υφίσταται αυτός ο νόμος κρίνεται αναγκαία η καθιέρωση εξαιρέσεων, για την σωστή και δίκαιη επιβολή του, ενώ ταυτόχρονα θα πρέπει οι φορολογικοί μηχανισμοί μέσω εκτενών ελέγχων και σωστής φορολογικής πολιτικής, να αποτρέψουν την φοροδιαφυγή και την επιβολή άδικων φόρων. Με αυτό τον τρόπο οι πολίτες ίσως μελλοντικά αποκτήσουν επιτέλους φορολογική συνείδηση, ώστε αφενός το κράτος να εισπράττει ευκολότερα τους φόρους που χρειάζεται και αφετέρου οι φορολογούμενοι να μην αισθάνονται ότι πληρώνουν δυσανάλογα υψηλούς φόρους.

Βιβλιογραφία

Γιάννης Σταματόπουλος, 2010. Τα τεκμήρια δαπανών διαβίωσης για το οικονομικό έτος 2011. (online). Διαθέσιμο από: <http://www.forin.gr/articles/article/4484/ta-tekmhria-dapanwn-diabiwshs-gia-to-oikonomiko-etos-2011> [accessed 18/06/2012].

Φύλλο Εφημερίδας της Κυβερνήσεως, Ιούλιος 2011 (ΦΕΚ Α 152/01.07.2011)Νόμος Υπ' Αριθμ. 3986/2011, Άρθρο 29, Έκτακτη Εισφορά και Τέλος Επιτιδεύματος. Σελ. : 3235 – 3270.

Κωνσταντίνος Αγγελόπουλος, 2011. Έκτακτη Εισφορά και Τέλος Επιτηδεύματος Νόμου3986/2011.(online). Διαθέσιμο από: <http://www.aggelopoulos.net/news/special-contribution-and-tax-for-business-law-3986-2011/#.Uvpls4W1dWk> [accessed 20/06/2012].

Νικόλαος Παπαγιάννης, 2011. Ειδική εισφορά αλληλεγγύης, έκτακτες εισφορές:Πώς υπολογίζονται, οι εξαιρέσεις, πώς πληρώνονται. (online). Διαθέσιμο από : <http://reviews.in.gr/finance/forologia/article/?aid=1231128531> [accessed 20/06/2012]

Φορολογική Βιβλιοθήκη, 2011. Τεκμήρια διαβίωσης 2011. (online). Διαθέσιμο από : <http://www.forologikanea.gr/news/tekmiria-diabiosis-2011/> [accessed 21/06/2012]