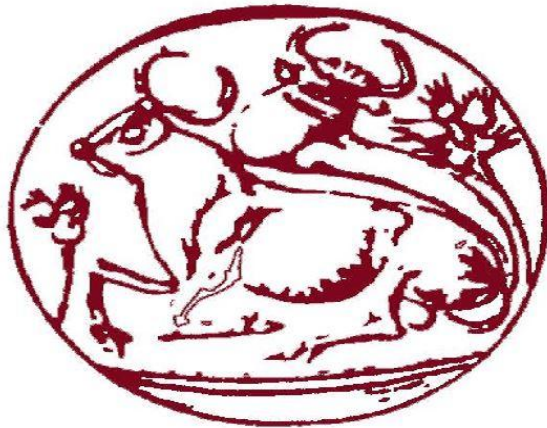


ΤΕΙ Κρήτης



Τεχνολογικό Εκπαιδευτικό
Ίδρυμα Κρήτης

**<<ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ
ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΣΤΗ ΧΩΡΑ ΜΑΣ ΤΑ
ΤΕΛΕΥΤΑΙΑ 5 ΕΤΗ>>**

ΕΠΙΜΕΛΕΙΑ ΕΡΓΑΣΙΑΣ:

ΑΝΔΡΕΔΑΚΗ ΕΙΡΗΝΗ Α.Μ 9897

ΓΙΑΠΙΝΤΖΑΚΗΣ ΑΝΤΩΝΙΟΣ Α.Μ 9815

ΣΤΑΥΡΟΥΛΑΚΗ ΓΕΩΡΓΙΑ Α.Μ 9737

ΥΠΕΥΘΥΝΗ ΚΑΘΗΓΗΤΡΙΑ:

ΝΕΟΝΑΚΗ ΦΙΛΙΑ-ΜΑΡΙΑ

Πρόλογος

Η ακίνητη περιουσία, ανέκαθεν αποτέλεσε την πιο εύκολη φορολογική λεία με συνέπεια την επιβάρυνση των πολιτών σήμερα με πλήθος φόρων και τελών. Στο παρελθόν, δεν είναι λίγες οι φορές στις οποίες ο κρατικός μηχανισμός άντλησε πρόσθετα έσοδα από τη φορολογία των ακινήτων, μέσω της επιβολής σε αυτά έκτακτη εισφορά αναφορικά με την αντιμετώπιση των φορολογικών ζητημάτων που ανέκυπταν από απρόβλεπτα γεγονότα όπως οι σεισμοί.

Τα ακίνητα επιβαρύνονται φορολογικά σε περίπτωση που αποκτώνται με οποιονδήποτε τρόπο με αντάλλαγμα, με κληρονομιά, με δωρεά ή με γονική παροχή. Επιβαρύνονται φορολογικά αναφορικά με την κατοχή τους, έστω και αν δεν αποφέρουν εισόδημα. Επίσης, επιβαρύνονται ακόμη φορολογικά για την εκμετάλλευσή τους και μάλιστα κατά τρόπο πολλαπλό, παρά το γεγονός ότι η πρόσοδος, το εισόδημα που αποκτάται από την εκμετάλλευσή τους, είναι σε πολλές περιπτώσεις σε ποσοστιαία βάση μικρότερο από οποιασδήποτε άλλης μορφής επένδυση. Η φορολογία που επιβάλλεται στα ακίνητα είναι πολλαπλή και πολυσύνθετη. Θα επιχειρήσουμε να δώσουμε μια συνοπτική εικόνα της φορολογίας αυτής.

Στα πλαίσια της παρούσας μελέτης θα αναλυθεί η διαχρονική πορεία των εφαρμοζόμενων διατάξεων του επιβαλλόμενου φόρου στην ακίνητη περιουσία.

Real estate has always been the easiest tax smooth with consequent burden on citizens today with numerous taxes and fees. In the past, there are few occasions in which the state apparatus derived additional revenue from the taxation of real estate, by imposing these extraordinary contributions in addressing tax issues that arise from unforeseen events such as earthquakes.

The property tax burden if acquired in any way to return, by inheritance, by gift or parental provision. Tax burden in terms of their own, even without an income. Also, even charged tax for their exploitation and even in multiple way, despite the fact that the annuity, the income derived from their exploitation is often in percentages lower than any other form of investment. The taxation on properties are manifold and complex. We will attempt to give an overview of the tax.

As part of this study will analyze the temporal course of the applicable provisions of the tax imposed on real estate

Πίνακας περιεχομένων

Πίνακας περιεχομένων	4
Κεφάλαιο 1ο	6
Ο φόρος ακίνητης περιουσίας.....	6
1.1. Αντικείμενο του φόρου.....	6
1.2. Υποκείμενο του φόρου	6
1.3. Υπόχρεοι σε δήλωση	7
1.4. Υπολογισμός φόρου	8
1.5. Προσδιορισμός αξίας ακίνητης περιουσίας	14
1.6. Τύπος και περιεχόμενο φόρου ακίνητης περιουσίας φυσικών προσώπων ...	16
1.7. Θέματα αρμοδιοτήτων και διαδικασιών ελέγχου	17
Κεφάλαιο 2ο: Μεταβολές του φόρου κατά την τελευταία πενταετία	25
2.1.ΙΣΧΥΟΥΣΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΑΠΟ ΤΗΝ 01/01/2010 ΕΩΣ ΤΗΝ 31/12/2011 (Φ.Α.Π.)	25
2.1.1. Προσδιορισμός αξίας ακινήτων	26
2.1.2. Απαλλαγές από το φόρο ακίνητης περιουσίας	27
2.1.3. Υπολογισμός του τέλους	29
2.2. ΙΣΧΥΟΥΣΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΑΠΟ ΤΗΝ 01/01/2011 ΕΩΣ 31/12/2012 (Ε.Ε.Τ.ΗΔ.Ε.)	32
2.2.1. Υπολογισμός του έκτακτου ειδικού τέλους	33
2.2.2. Απαλλαγές από το έκτακτο ειδικό τέλος	37
2.2.3. Εκπτώσεις στο έκτακτο ειδικό τέλος	38
2.3.3. ΙΣΧΥΟΥΣΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΑΠΟ ΤΗΝ 01/01/2013 (Ε.Ε.Τ.Α.)	39
2.3.1. Υπολογισμός του έκτακτου ειδικού τέλους ακινήτων	41
2.3.2. Απαλλαγές από το έκτακτο ειδικό τέλος ακινήτων.....	45
2.3.3. Εκπτώσεις στο έκτακτο ειδικό τέλος ακινήτων	46
2.4. ΙΣΧΥΟΥΣΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΑΠΟ ΤΗΝ 01/01/2014 ΕΩΣ 31/12/2016 (ΕΝ.Φ.Ι.Α.).....	51

2.4.1. Απαλλαγές από τον ενιαίο φόρο ιδιοκτησίας ακινήτων	55
2.4.2. Υπολογισμός του κύριου φόρου	57
2.4.3. Υπολογισμός του συμπληρωματικού φόρου	59
3.4.4. Χορήγηση εκπτώσεων και αναστολή πληρωμής φόρου	61
Κεφάλαιο 3ο: Φόρος ακίνητης περιουσίας και δημοσιονομική προσαρμογή	64
3.1. ΦΑΠ και Τοπική Αυτοδιοίκηση: Βασικά Χαρακτηριστικά	64
3.2. Διεθνείς Τάσεις και Διαφοροποιήσεις για τον ΦΑΠ ως βασικό φόρο της Τοπικής Αυτοδιοίκησης	65
3.3. Ο ΦΑΠ και η Μητροπολιτική Διακυβέρνηση	67
3.4. Ο ΦΑΠ ως Φόρος της Τοπικής Αυτοδιοίκησης και η Ελληνική Συγκυρία..	69
Κεφάλαιο 4 ^ο	71
Συγκριτική ανάλυση φορολόγησης ακίνητης περιουσίας από το 2010 έως το 2016 - παραδείγματα και συμπεράσματα	71
4.1 Παραδείγματα	71
4.1.1 Παράδειγμα 1ο – Αγρότης χαμηλού κοινωνικοοικονομικού στρώματος,	72
4.1.2 Παράδειγμα 2ο – Ξενοδοχείο, στο κέντρο του Ηρακλείου	77
Επίλογος – Συμπεράσματα	80
Αναφορές – Πηγές	82

Κεφάλαιο 1ο

Ο φόρος ακίνητης περιουσίας

1.1. Αντικείμενο του φόρου

Από τα τέλη της προηγούμενης δεκαετίας, και για κάθε επόμενο έτος, επιβάλλεται φόρος στην ακίνητη περιουσία η οποία βρίσκεται εντός Ελλάδας. Πιο συγκεκριμένα, σε φόρο μπορεί να υποβληθεί η συνολική αξία της περιουσίας που ανήκει σε κάποιο φυσικό ή νομικό πρόσωπο και αποτελείται από ακίνητα που βρίσκονται στην Ελλάδα ή εμπράγματα δικαιώματα σε αυτά εκτός της υποθήκης (Μαστρογιάννη, 2014).

Αναλυτικότερα, η ακίνητη περιουσία η οποία ανήκει σε ανήλικα άγαμα τέκνα προστίθεται κατά ίσα μέρη στην ακίνητη περιουσία του πατέρα και μητέρας, από τη στιγμή που αυτοί ασκούν από κοινού τη γονική μέριμνα ή μόνο στην περιουσία του γονέα που ασκεί τη γονική μέριμνα (Μαστρογιάννη, 2014). Κατ' εξαίρεση δεν υπολογίζεται στην περιουσία των γονέων η ακίνητη περιουσία των ανήλικων άγαμων τέκνων, που περιέρχεται σε αυτά από κληρονομιά, κληροδοσία ή δωρεά αιτία θανάτου. Για την επιβολή του φόρου η έννοια του ακινήτου και των εμπράγματων δικαιωμάτων λαμβάνεται κατά τον Αστικό Κώδικα.

1.2. Υποκείμενο του φόρου

Το κάθε ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ανεξαρτήτως ιθαγένειας, κατοικίας ή έδρας του, μπορεί να φορολογηθεί για την ακίνητη περιουσία του, η οποία βρίσκεται στην Ελλάδα την πρώτη Ιανουάριου του έτους φορολογίας.

Όσον αφορά στα επίδικα ακίνητα, υπόχρεος σε φόρο είναι ο νομέας του. Το ίδιο ισχύει και για αυτού που νέμονται ακίνητα χωρίς νόμιμο τίτλο. Σε περίπτωση

που ακίνητο εκδικηθεί με τελεσίδικη απόφαση, ο νομέας του, για το φόρο που κατέβαλε, έχει δικαίωμα αναγωγής κατά του κυρίου, που οριστικά αναγνωρίστηκε. Ειδικά για τα ακίνητα για τα οποία έχει συναφθεί σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης (leasing), υπόχρεος σε φόρο είναι ο μισθωτής τους, για όσο διαρκεί η σύμβαση.

Γενικότερα, υπόχρεος σε φόρο, στις συγκεκριμένες κατηγορίες που εξετάζουμε, είναι (Μαστρογιάννη, 2014):

- Ο πατέρας ή η μητέρα για την περιουσία των ανήλικων άγαμων τέκνων. Η περιουσία της συζύγου φορολογείται χωριστά.
- Ο κηδεμόνας για την ακίνητη περιουσία σχολάζουσας κληρονομιάς.
- Ο οικοπεδούχος για την αξία του οικοπέδου σε περίπτωση ανέγερσης πολυκατοικίας με αντιπαροχή, μέχρι να μεταβιβαστούν τα διαμερίσματα σε τρίτο ή στον εργολάβο, κατά το αμάχητο τεκμήριο.

1.3. Υπόχρεοι σε δήλωση

Σύμφωνα με τις διατάξεις νομοθετικού περιεχομένου, υπόχρεός σε φόρο και σε περίπτωση ανικανότητας του, ο νόμιμος αντιπρόσωπος, είναι υποχρεωμένος να δηλώσει την ακίνητη περιουσία που του ανήκει και φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Κατά τη διάρκεια του γάμου οι σύζυγοι μπορούν να υποβάλλουν κοινή δήλωση, για την ακίνητη περιουσία, την οποία συνυπογράφουν.

Σε περίπτωση που ο υπόχρεος σε δήλωση είναι θανών ή κηρυχθεί σε κατάσταση πτώχευσης, τη δήλωση είναι υποχρεωμένοι να υποβάλλουν οι κληρονόμοι του ή ο σύνδικος της πτώχευσης αντίστοιχα. Επίσης, αν έχουμε περίπτωση σχολάζουσας κληρονομιάς, μεσεγγύησης ή περιουσίας, που βρίσκεται κάτω από αναγκαστική διαχείριση υπόχρεος για υποβολή της δήλωσης είναι κατά περίπτωση ο κηδεμόνας ή μεσεγγυούχος ή ο προσωρινός διαχειριστής (Μάλαμας, 2012).

Αν τίθεται θέμα κληρονομίας περιουσίας που τελεί υπό εκκαθάριση, η οποία έχει καταληφθεί υπέρ νομικών προσώπων με τον όρο της εκτέλεσης κοινωφελών ή φιλανθρωπικών έργων ή υπέρ φυσικών προσώπων, υπόχρεος για την υποβολή δήλωσης είναι ο εκτελεστής διαθήκης για το διάστημα που τη διαχειρίζεται και τη διοικεί.

Αναφορικά με την κατηγορία των νομικών προσώπων, υπόχρεοι σε δήλωση είναι οι νόμιμοι εκπρόσωποί τους. Πιο συγκεκριμένα, υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης είναι (Μαστρογιάννη, 2014):

- Τα φυσικά πρόσωπα των οποίων η ακίνητη περιουσία υπερβαίνει το ποσό το οποίο ορίζεται από το νόμο.
- Όλα τα νομικά πρόσωπα. Κατ' εξαίρεση, τα νομικά πρόσωπα που δεν έχουν στην κυριότητά τους ακίνητα ή εμπράγματα δικαιώματα σε αυτά εκτός υποθήκης και έχουν υποβάλει μια τουλάχιστον φορά δήλωση φόρου ακίνητης περιουσίας δεν υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης, εκτός αν μεταβληθεί η περιουσιακή τους κατάσταση.
- Καθένας που καλείται με έγγραφο από τον προϊστάμενο δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.

Γενικότερα, θεωρείται επιτρεπτή η υποβολή δήλωσης και από μη υπόχρεο σε φόρο, καθώς και δήλωση με επιφύλαξη.

1.4. Υπολογισμός φόρου

Αναφορικά με την ολοκλήρωση της διαδικασίας του υπολογισμού του φόρου, από τη συνολική αξία της ακίνητης περιουσίας αφαιρούνται τα χρέη τα οποία υπάρχουν την πρώτη Ιανουάριου του έτους φορολογίας, για τα οποία έχει εγγραφεί υποθήκη ή προσημείωση υποθήκης στα ακίνητα, εφόσον τα χρέη αυτά προέρχονται από δάνεια που χορηγήθηκαν από το Ταχυδρομικό Ταμιευτήριο, το Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων ή τράπεζες και αποδεδειγμένα χρησιμοποιήθηκαν για ανέγερση, επέκταση ή επισκευή γενικά κτισμάτων που

ανήκουν στον υπόχρεο και φορολογούνται σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Οι τόκοι των δανείων αυτών δεν αφαιρούνται.

Από τη συνολική αξία της ακίνητης περιουσίας, μετά από τη διαδικασία της αφαίρεσης των χρεών τα οποία ορίζονται από το νόμοι, παραμένει αφορολόγητο ποσό αυτό το οποίο αντιστοιχεί στο εκάστοτε εισόδημα και απεικονίζεται στον παρακάτω πίνακα για τα φυσικά και τα νομικά πρόσωπα (Μάλαμας, 2012).

ΑΞΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	ΕΝΙΑΙΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ		
	ΧΩΡΙΣ ΑΦΟ- ΡΟΛΟΓΗΤΟ Ο- ΡΙΟ ΕΥΡΩ	ΜΕ ΑΦΟΡΟΛΟ- ΓΗΤΟ 30.000 ΕΥΡΩ	ΜΕ ΑΦΟΡΟΛΟ- ΓΗΤΟ 50.000 ΕΥ- ΡΩ
30.000	30	-	-
40.000	40	10	-
50.000	50	20	-
60.000	60	30	10

Συγκριτική ανάλυση του φόρου ακίνητης περιουσίας στη χώρα μας τα τελευταία 5 έτη

70.000	70	40	20
80.000	80	50	30
90.000	90	60	40
100.000	170	140	120
110.000	190	160	140
120.000	210	180	160
130.000	230	200	180
140.000	250	220	200
150.000	270	240	220
160.000	290	260	240

Συγκριτική ανάλυση του φόρου ακίνητης περιουσίας στη χώρα μας τα τελευταία 5 έτη

170.000	310	280	260
180.000	330	300	280
190.000	350	320	300
200.000	370	340	320
220.000	600	570	550
240.000	660	630	610
260.000	720	690	670
280.000	780	750	730
300.000	840	810	790
350.000	1.310	1.280	1.260

Συγκριτική ανάλυση του φόρου ακίνητης περιουσίας στη χώρα μας τα τελευταία 5 έτη

400.000	1.510	1.480	1.460
450.000	2.130	2.100	2.080
500.000	2.380	2.350	2.330
550.000	3.150	3.120	3.100
600.000	3.450	3.420	3.400
650.000	4.370	4.340	4.320
700.000	4.720	4.690	4.670
750.000	5.790	5.760	5.740
800.000	6.190	6.160	6.140
900.000	7.860	7.830	7.810

1.000.000	14.580	14.550	14.530
1.500.000	22.080	22.050	22.030
2.000.000	29.580	29.550	29.530
2.500.000	37.080	37.050	37.030
3.000.000	44.580	44.550	44.530
3.500.000	52.080	52.050	52.030
4.000.000	59.580	59.550	59.530
4.500.000	67.080	67.050	67.030
5.000.000	74.580	74.550	74.530

Πίνακας 2.1.: Φόρος ανάλογα με το αφορολόγητο

Μετά τον υπολογισμό των παραπάνω αφορολογήτων ορίων, το υπόλοιπο υποβάλλεται σε φόρο (Μαστρογιάννη, 2014):

- Για τα φυσικά πρόσωπα σύμφωνα με την ανάλογη κλίμακα.
- Για τα νομικά πρόσωπα με πάγιο συντελεστή 0,7%. Ειδικά για τα νομικά πρόσωπα ο πάγιος συντελεστής ορίζεται σε 0,35%.
- Για τα νομικά πρόσωπα με πάγιο συντελεστή 0,826% . Ειδικά για τα ημεδαπά και τα ξένα με τον όρο της αμοιβαιότητας νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που επιδιώκουν αποδεδειγμένα σκοπούς κοινωφελείς, θρησκευτικούς, φιλανθρωπικούς και εκπαιδευτικούς, καθώς και για τα ημεδαπά κοινωφελή ιδρύματα ο πάγιος συντελεστής ορίζεται σε 0,413%.

1.5. Προσδιορισμός αξίας ακίνητης περιουσίας

Το αντικειμενικό σύστημα εφαρμόζεται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας ακινήτων, στη φορολογία κεφαλαίου και στη φορολογία μεγάλης ακίνητης περιουσίας. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας, τα ακίνητα έχουν καταταγεί σε έντεκα κατηγορίες. Η κατάταξη ενός ακινήτου σε ορισμένη κατηγορία αποδεικνύεται από (Τριπιδάκης, 1991):

- την οικοδομική άδεια ανέγερσής του.
- την πράξη σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας και
- τον τίτλο κτήσης του.

Όπου δεν υπάρχει κανένα από τα παραπάνω αποδεικτικά στοιχεία τότε η κατηγορία αποδεικνύεται από την δήλωση φόρου εισοδήματος.

Για κάθε κατηγορία ακινήτου και ανάλογα με την περιοχή στην οποία βρίσκεται, για τον υπολογισμό της αξίας και την υποβολή της στις φορολογικές αρχές γίνεται χρήση ειδικών φορολογικών εντύπων, που περιγράφεται παρακάτω (Τάτσος, 2012):

➤ **Κατηγορία 1**

Η πρώτη κατηγορία αφορά κατοικίες ή διαμερίσματα καθώς και επαγγελματικές στέγες σε όροφο κτιρίου μη προοριζομένου, σύμφωνα με την οικοδομική άδεια, για κτίριο γραφείων ή γραφείων-καταστημάτων (Τριπιδάκης, 1991). Για τον υπολογισμό της αξίας χρησιμοποιείται το έντυπο Α1 " Φύλλο υπολογισμού αξίας ακινήτου (κατοικία ή διαμέρισμα)".

➤ **Κατηγορία 2**

Η δεύτερη κατηγορία αφορά επαγγελματική στέγη στο ισόγειο ή υπόγειο καθώς και σε όροφο κτιρίου που σύμφωνα με την οικοδομική άδεια είναι κτίριο γραφείων ή γραφείων-καταστημάτων. Για τον υπολογισμό της αξίας χρησιμοποιείται το έντυπο Α2 " Φύλλο υπολογισμού αξίας ακινήτου (Επαγγελματική στέγη)".

➤ **Κατηγορία 3**

Στην κατηγορία αυτή ανήκουν τα οικοπέδα, τα ποσοστά οικοπέδων που αντιστοιχούν σε υφιστάμενη ή μελλοντική επιφάνεια κτίσματος (αέρας), τα ποσοστά οικοπέδου που δεν μπορούν να οικοδομηθούν λόγω εξάντλησης του συντελεστή δόμησης, η δουλεία χρήσης ορισμένης επιφάνειας (σε δώμα, όροφο, πυλωτή ή ακάλυπτο χώρο του οικοπέδου). Για τον υπολογισμό της αξίας των ακινήτων που περιγράφονται στην κατηγορία 3 χρησιμοποιείται το έντυπο Α3 " Φύλλο υπολογισμού αξίας ακινήτου (Οικόπεδο).

➤ **Κατηγορία 4**

Στην κατηγορία αυτή ανήκουν οι αποθηκευτικοί χώροι που δεν χρησιμοποιούνται ούτε έχουν χρησιμοποιηθεί ποτέ ως χώροι κύριας χρήσης. Για τον υπολογισμό της αξίας χρησιμοποιείται το έντυπο Α4 " Φύλλο υπολογισμού αξίας ακινήτου (Αποθήκες)".

➤ Κατηγορία 5

Στην κατηγορία αυτή ανήκουν οι ιδιωτικές θέσεις στάθμευσης αυτοκινήτων. Για τον υπολογισμό της αξίας χρησιμοποιείται το έντυπο Α5 " Φύλλο υπολογισμού αξίας ακινήτου (Θέση στάθμευσης Αυτοκινήτου)".

1.6. Τύπος και περιεχόμενο φόρου ακίνητης περιουσίας φυσικών προσώπων

Η δήλωση θα υποβάλλεται σε δύο αντίτυπα και θα συνοδεύεται, κατά περίπτωση, με τα εξής δικαιολογητικά:

- Αποδεικτικά έγγραφα της αντιπροσώπευσης ή πληρεξουσιότητας, όταν η δήλωση υποβάλλεται από αντιπρόσωπο ή πληρεξούσιο του υπόχρεου.
- Πιστοποιητικό της αρμόδιας δημοτικής ή κοινοτικής αρχής, που να αποδεικνύει την ηλικία του επικαρπωτή, όταν δηλώνονται ακίνητα στα οποία ο φορολογούμενος έχει ισόβια ή αορίστου χρόνου επικαρπία ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα που εξομοιώνεται με την επικαρπία ή έχει ψιλή κυριότητα. Αντί του ως άνω πιστοποιητικού είναι δυνατή η προσκόμιση επικυρωμένου φωτοαντίγραφου της αστυνομικής ταυτότητας.

Δεν απαιτείται πιστοποιητικό όταν το εμπράγματο δικαίωμα είναι ορισμένου χρόνου.

- Όταν η δήλωση υποβάλλεται από τους κληρονόμους του υπόχρεου: Αντίγραφο της διαθήκης - στην περίπτωση της εκ διαθήκης διαδοχής - και πιστοποιητικό του Γραμματέα Πρωτοδικών, ότι δεν δημοσιεύθηκε νεώτερη διαθήκη.

Πιστοποιητικό της αρμόδιας δημοτικής ή κοινοτικής αρχής, για το είδος και το βαθμό συγγένειας τους με τον κληρονομούμενο ή κληρονομητήριο, στην περίπτωση της εξ αδιαθέτου διαδοχής.

- Όταν συντρέχει κατά το νόμο περίπτωση έκπτωσης ενυπόθηκου δανείου, βεβαίωση του Ταχυδρομικού Ταμιευτηρίου ή του Ταμείου Παρακαταθηκών και Δανείων ή Τράπεζας για το δάνειο αυτό, μαζί με φωτοαντίγραφο του συμβολαίου παροχής υποθήκης.
- Όταν συντρέχει κατά το νόμο περίπτωση απαλλαγής της αξίας γεωργικής ή κτηνοτροφικής ή δασικής έκτασης, βεβαίωση της αρμόδιας Διεύθυνσης Γεωργίας ή του Δασαρχείου, ότι η έκταση που δηλώνεται είναι γεωργική ή κτηνοτροφική ή δασική, κατα περίπτωση.
- Για την απόδειξη της ιδιότητας του κατά κύριο επάγγελμα αγρότη, απαιτείται η προσκόμιση βεβαίωσης από τη Διεύθυνση Ανάπτυξης της οικείας Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης (άρθρο 2 της αρ. πρωτ. 337410/10-7-1998 Κ.Υ.Α. Υπουργών Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, Οικονομικών και Γεωργίας).

Αν μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης οι βεβαιώσεις της παραγράφου αυτής δεν έχουν εκδοθεί από τις αρμόδιες υπηρεσίες, η δήλωση υποβάλλεται χωρίς τις βεβαιώσεις αυτές, οι οποίες προσκομίζονται αμέσως μετά τη χορήγησή τους.

Η δήλωση της παραγράφου 1 της απόφασης αυτής καθώς και τα φύλλα υπολογισμού της αξίας (1-5, Κ1-Κ9 και Αντικειμενικής Αξίας Γης), είναι δυνατόν να υποβληθούν σε φύλλο που έχει εκτυπωθεί σε απλό μηχανογραφικό χαρτί. Σε κάθε περίπτωση όμως, θα πρέπει να περιλαμβάνονται όλα τα στοιχεία που περιέχονται στη δήλωση της παραγράφου 1 και στα οικεία φύλλα.

1.7. Θέματα αρμοδιοτήτων και διαδικασιών ελέγχου

Αρμόδιος για τον έλεγχο των δηλώσεων του ΕΤΑΚ και την έκδοση των σχετικών πράξεων επιβολής του τέλους είναι ο προϊστάμενος της ΔΟΥ που είναι αρμόδιος και για τον έλεγχο των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος σύμφωνα

με τις διατάξεις των άρθρων 64 και 108 (σχετ. και η υπ' αριθ. 1075809/11062/Β0012/ΠΟΛ. 1099/11.7.2008 ΕΥΟΟ) του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ - Ν.2238/1994) (Δράγιος&Μιχελινάκης, 2014).

Τα Ελεγκτικά Κέντρα (ΔΕΚ-ΠΕΚ) είναι αρμόδια και για τον έλεγχο των υποθέσεων του ΕΤΑΚ, εφόσον οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των υπόχρεων σε υποβολή δήλωσης ΕΤΑΚ υπάγονται στην ελεγκτική αρμοδιότητα των Ελεγκτικών Κέντρων βάσει της υπ' αριθ. 1085068/4794/ΔΕ-Β75.9.2007 (ΦΕΚ 1843/Β') ΑΥΟΟ. Σχετική με την παραπάνω νέα αρμοδιότητα είναι η υπ' αριθ. 1021292/3436/ΔΕ-Β/20.2.2009 ΑΥΟΟ (Δράγιος&Μιχελινάκης, 2014).

Σύμφωνα με τον Μάλαμα, (2012), ευνόητο είναι ότι οι ελεγκτικές αρχές κατά την έκδοση των εντολών ελέγχου θα προβαίνουν σε ιεράρχηση των προς έλεγχο υποθέσεων, δίδοντας βαρύτητα στις υποθέσεις μείζονος ενδιαφέροντος. Στοιχεία για τις υποθέσεις αυτές και γενικά για την υποβοήθηση του ελέγχου του ΕΤΑΚ μπορούν να αντλούνται από τις υποβληθείσες δηλώσεις ΕΤΑΚ, από τα δεδομένα των δηλώσεων Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας, των δηλώσεων στοιχείων ακινήτων (Ε9) και του Εντύπου Ε2, από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία (π.χ. μητρώο παγίων), καθώς και από οποιοδήποτε άλλο πληροφοριακό στοιχείο υπάρχει στη ΔΟΥ.

Υπενθυμίζεται ότι, όπως έχει ήδη διευκρινιστεί με την υπ' αριθ. 1023056/1210/ΔΕ-Α'/ΠΟΛ. 1041 /22.2.2008 εγκύκλιο, με την οποία παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή μεταξύ άλλων και των διατάξεων του άρθρου 4 του Ν.3610/2007, οι διατάξεις αυτές καταλαμβάνουν και το ΕΤΑΚ ως προς τα νομικά πρόσωπα (Δράγιος&Μιχελινάκης, 2014)..

Στις εκθέσεις ελέγχου που θα συντάσσονται στο πλαίσιο των διενεργούμενων ως άνω ελέγχων θα πρέπει να περιγράφονται αναλυτικά τα επιμέρους ελεγχόμενα ακίνητα και οι κατά δήλωση και κατ' έλεγχο αξίες καθώς και οι τυχόν προκύπτουσες ανά ακίνητο διαφορές, δεδομένου ότι στις οικείες πράξεις επιβολής του τέλους του ΕΤΑΚ αναγράφονται τα συνολικά ποσά. Σημειώνεται

ότι με τις διατάξεις των παρ. 4 και 5 του άρθρου 68 του ΚΦΕ, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 67 και 113 του ίδιου νόμου, παρέχεται η ευχέρεια έκδοσης μερικού ή προσωρινού φύλλου ελέγχου κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις αυτές, των οποίων μπορεί και εν προκειμένω να γίνεται εφαρμογή, εφόσον συντρέχει περίπτωση.

Τέλος, σημειώνεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 16 του Ν.3634/2008, για την επιβολή των πρόσθετων φόρων και προστίμων στα νομικά πρόσωπα εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των παρ. 1, 4, 5, 6, 7 και 8 του άρθρου 1, καθώς και των άρθρων 2, 4, 9, 15, 22, 23 και 24 του Ν.2523/1997. Στο ίδιο άρθρο του ανωτέρω Ν.3634/2008 προβλέπονται και οι μειώσεις επί συμβιβασμού και αντιμετωπίζονται λοιπά συναφή θέματα (Δράγιος&Μιχελινάκης, 2014).

Το άρθρο 33 που ίσχυε σύμφωνα με την περίπτωση της παραγράφου 5 του άρθρου 25 του ν. 2523/1997 καταργήθηκε με την παράγραφο 11 του άρθρου 13 του ν. 2753/1999. Τονίζεται ότι με την

1119236/681/Α0013/ΠΟΛ. 1256/21-12-1999 εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι, μετά την 17-11-1999 δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 33 για οποιαδήποτε πράξη εκδίδεται, ανεξάρτητα από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.

Από της ισχύος του νόμου αυτού (17-11-1999) τα πρόστιμα διέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 4 . Το άρθρο που αντί καταστάθηκε είχε ως εξής (Μαστρογιάννη, 2014):

- **Σε πρόστιμο που δε μπορεί να υπερβεί το διπλάσιο του φόρου υπόκεινται:**

Ο υπόχρεος σε δήλωση ή σε φόρο, ο οποίος δεν συμμορφώνεται με τις υποχρεώσεις που ορίζονται από τις διατάξεις των άρθρων 21 έως 35 του

παρόντος, ανεξάρτητα από την επιβολή προσθέτου φόρου που μπορεί να προβλέπεται και καθένας ο οποίος είναι υποχρεωμένος με βάση τις διατάξεις των άρθρων 21 ως και 35 του παρόντος ή ο οποίος καλείται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας να δώσει στοιχεία ή πληροφορίες ή να παράσχει υπηρεσίες για την εξακρίβωση της φορολογητέας ύλης ή να τηρήσει, κατά την ενέργεια πράξεων του επαγγέλματος ή του λειτουργήματος που ασκεί, όρους και διατυπώσεις που ορίζονται από τις ίδιες διατάξεις και αρνείται οπωσδήποτε ή παραλείπει να το πράξει.

Σύμφωνα με τη Μαστρογιάννη, (2014), το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος εκείνου που έκανε τις παραβάσεις του προηγούμενου εδαφίου με αιτιολογημένη πράξη του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας. Σε περίπτωση που οι παραβάσεις γίνονται από ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες, περιορισμένης ευθύνης, ανώνυμες εταιρείες, συνεταιρισμούς και λοιπά νομικά πρόσωπα, το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος της εταιρείας, του συνεταιρισμού ή του νομικού προσώπου.

Για την έκδοση της πράξης επιβολής του προστίμου, την επίδοσή της, την άσκηση της προσφυγής και των ενδίκων μέσων και γενικά τη διαδικασία της βεβαίωσης αυτού εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις επιβολής προστίμου που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων (Μάλαμας, 2012).

- **Οι διατάξεις της παραγράφου 2 των άρθρων 30 και 31 και του άρθρου 40 του ν. 820/1978 «περί λήψεως μέτρων δια τη περιστολή της φοροδιαφυγής και άλλων τινών συναφών διατάξεων» έχουν εφαρμογή και στη φορολογία ακίνητης περιουσίας.**
- **Οι ποινές που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 43 του ν. 820/1978 εφαρμόζονται και στους παραβάτες των διατάξεων των άρθρων του παρόντος.**

Σύμφωνα με τη Μαστρογιάννη, (2014), τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή. Ειδικά όποιος κατέχει και χρησιμοποιεί αριθμούς φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) περισσότερους από έναν ή αναγράφει στα φορολογικά του στοιχεία καθώς και στις φορολογικές του δηλώσεις αριθμό φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) που ανήκει σε άλλο πρόσωπο ή που δεν έχει χορηγηθεί σε αυτόν υπόκειται σε πρόστιμο.

Δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του πρώτου εδαφίου επί ανακρίβειας της δήλωσης, εφόσον το ύψος της προκύπτουσας διαφοράς κύριου και συμπληρωματικού φόρου, τέλους ή εισφοράς ανέρχεται μέχρι του ποσού για το οποίο αμελείται η βεβαίωση κατά τις κείμενες διατάξεις.

Οι διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 1 του παρόντος νόμου έχουν ανάλογη εφαρμογή και για τα πρόστιμα του άρθρου αυτού.

Το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματος του για τη κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου προκειμένου:

- για ανακριβή δήλωση, μετά από την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση,
- για παράληψη δήλωσης ολόκληρης ή μέρους της περιουσίας που αποκτήθηκε ή εικονικότητας του συμβολαίου, μετά δεκαπενταετία, από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για υποβολή της δήλωσης ή έχει συνταχθεί το προσβαλλόμενο για εικονικότητα συμβόλαιο
- για επιβολή προστίμου, μετά δεκαετία από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έχει συντελεσθεί η παράβαση.

Προκειμένου για κληρονομίες στοιχεία που δεν δηλώθηκαν, μετά την πάροδο της δεκαπενταετίας, που ορίζεται στην περίπτωση β' της προηγούμενης

παραγράφου και μέσα στην επόμενη δεκαπενταετία και πάντως όχι πέρα από το χρόνο που κατά την παράγραφο 5 του άρθρου αυτού το δικαίωμα του Δημοσίου θεωρείται ότι έχει παραγραφεί, δεν μπορεί να χορηγηθούν, τα πιστοποιητικά για τα οποία ορίζουν τα άρθρα 105 έως και 115, χωρίς να υποβληθεί δήλωση και να καταβληθεί ο φόρος που αναλογεί (Δράγιος&Μιχελινάκης, 2014).

Σε περίπτωση ανακρίβειας της δήλωσης αυτής έχει εφαρμογή η περίπτωση α' της προηγούμενης παραγράφου, ως προς την κοινοποίηση πράξης.

Επιτρέπεται η κοινοποίηση πράξης του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και μετά τη λήξη της δεκαετούς ή δεκαπενταετούς προθεσμίας, που ορίζεται από τις παραγράφους 1 και 2, κατά τις ακόλουθες μόνο περιπτώσεις (Μάλαμας, 2012):

- αν η πράξη της φορολογικής αρχής που κοινοποιήθηκε εμπρόθεσμα ακυρωθεί για οποιονδήποτε μη ουσιαστικό λόγο. Στη περίπτωση αυτή το δικαίωμα του Δημοσίου διατηρείται ακόμα και αν από αυτή την ακύρωση προκύψει φορολογική υποχρέωση τρίτου προσώπου που δεν έχει υπαχθεί σε φορολογία.
- αν η βεβαίωση του φόρου ή του προστίμου ακυρωθεί με δικαστική απόφαση, για τυπικό ελάττωμά του τίτλου, στον οποίο αυτή στηρίχτηκε
- αν έχει υποβληθεί δήλωση του υπόχρεου κατά το τελευταίο έτος της δεκαετούς ή δεκαπενταετούς προθεσμίας ή αν η φορολογική υποχρέωση προκύπτει από απόφαση του διοικητικού δικαστηρίου, που εκδόθηκε μέσα στο ίδιο έτος
- αν ο υπάλληλος που έκανε τον έλεγχο ή ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας με βάση την έκθεση του οποίου καταρτίστηκε η αρχική πράξη, τιμωρήθηκε πειθαρχικά με αμετάκλητη απόφαση του αρμοδίου οργάνου για βαριά αμέλεια ή δόλο κατά τον έλεγχο αυτόν.

Στις περιπτώσεις των εδαφίων α', β' και γ' της προηγούμενης παραγράφου, η κοινοποίηση πράξης του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας

μπορεί να γίνει μέσα σε ένα έτος από την ακύρωση της προγενέστερης πράξης ή από την έκδοση της απόφασης του διοικητικού δικαστηρίου ή από την υποβολή της δήλωσης του υπόχρεου, ενώ στην περίπτωση του εδαφίου δ', μέσα σε ένα έτος από την αμετάκλητη σχετική απόφαση.

Το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή και είσπραξη των φόρων, που προκύπτουν από την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος, σε υποθέσεις για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε μέχρι και την 31-12-1984, έχει παραγραφεί. Στις υποθέσεις αυτές δεν απαιτείται το πιστοποιητικό του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, που προβλέπεται από τα άρθρα 105 έως και 112. Αντί γι' αυτό, μπορεί να προσκομίζεται (Δράγιος&Μιχελινάκης, 2014):

- για τις κτήσεις αιτία θανάτου, ληξιαρχική πράξη θανάτου, από την οποία να προκύπτει ότι ο θάνατος του κληρονομουμένου ή δωρητή αιτία θανάτου επήλθε μέχρι και την 31-12-1984, καθώς και υπεύθυνη δήλωση του υπόχρεου ότι δεν συντρέχει περίπτωση μετάθεσης του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.
- για τις δωρεές εν ζωή, γονικές παροχές και προίκες, αντίγραφο του οικείου συμβολαίου που συντάχθηκε μέχρι και την 31-12-1984 η βεβαίωση του συμβολαιογράφου που συντάξε το συμβόλαιο, ότι τούτο συντάχθηκε μέχρι και την 31-12-1984 και δεν συντρέχει περίπτωση μετάθεσης του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.

Σε περίπτωση απαγγελίας με τελεσίδικη δικαστική απόφαση της ακυρότητας ατομικής ειδοποίησης ή πράξης διοικητικής εκτέλεσης, για λόγους που ανάγονται στο νόμιμο τίτλο, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση νέας πράξης προσδιορισμού της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης, σε καμία περίπτωση δεν θεωρείται ότι αποσβέσθηκε λόγω παραγραφής, πριν από την παρέλευση έτους από την κοινοποίηση με δικαστικό επιμελητή στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία της πιο πάνω τελεσίδικης απόφασης (Μάλαμας, 2012).

Με την επιφύλαξη της ισχύος της προηγούμενης παραγράφου, βεβαιωμένα έσοδα στις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες, στα οποία αφορά η άνω ακυρότητα, διαγράφονται από την αρχή που τα βεβαίωσε, με βάση την τελεσίδικη απόφαση που περιέρχεται σε αυτή με οποιονδήποτε τρόπο, Η ίδια αρχή προβαίνει στις νόμιμες ενέργειες για την απόκτηση νόμιμου τίτλου.

Αξίωση επιστροφής καταβληθέντος τμήματος ή ολόκληρης οφειλής πριν από την κατά την προηγούμενη παράγραφο διαγραφή, ασκείται μετά τη γένεση νέου νόμιμου τίτλου βεβαίωσης.

Κεφάλαιο 2ο: Μεταβολές του φόρου κατά την τελευταία πενταετία

2.1.ΙΣΧΥΟΥΣΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΑΠΟ ΤΗΝ 01/01/2010 ΕΩΣ ΤΗΝ 31/12/2011 (Φ.Α.Π.)

Από το έτος 2010 και για κάθε επόμενο, επιβάλλεται φόρος στην ακίνητη περιουσία (ΦΑΠ) που βρίσκεται στην Ελλάδα και ανήκει σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα την 1η Ιανουαρίου κάθε έτους, σύμφωνα με τον νόμο 3842 ΦΕΚ 58Α' 23-04-2010.

Στην έννοια του όρου ακίνητη περιουσία, για την εφαρμογή του νόμου αυτού, περιλαμβάνονται (Λιάπης και συν., 2011):

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

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

Για τον υπολογισμό φόρου ακίνητης περιουσίας λαμβάνεται υπόψη η αξία που έχουν τα ακίνητα ή τα εμπράγματα σε αυτά δικαιώματα, κατά την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας (Ρέππας, 2011).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2.1.1. Προσδιορισμός αξίας ακινήτων

Σαν φορολογητέα αξία του ακινήτου ή του εμπράγματος σε αυτό δικαιώματος για τα νομικά πρόσωπα λαμβάνεται η αξία η οποία προσδιορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 41 και 41Α του ν. 1249/1982 (ΦΕΚ 43 Α'), όπως ισχύει, όπου εφαρμόζεται το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού, και από την παράγραφο 2 του άρθρου 3 του α.ν. 1521/1950 (ΦΕΚ 245 Α'), όπως ισχύει, στις λοιπές περιπτώσεις (Λιάπης και συν., 2011).

Η φορολογητέα αξία, για τα φυσικά πρόσωπα, κατοικίας ή μονοκατοικίας ή διαμερίσματος είναι ίση με το γινόμενο της τιμής της αντίστοιχης ζώνης επί την επιφάνεια της κατοικίας ή μονοκατοικίας ή διαμερίσματος, το συντελεστή

πρόσοψης, το συντελεστή ορόφου, το συντελεστή επιφάνειας, το συντελεστή παλαιότητας, τους συντελεστές ειδικών συνθηκών, το συντελεστή συνιδιοκτησίας και το ποσοστό συνιδιοκτησίας αναλόγως του είδους του εμπράγματος δικαιώματος. Σε περίπτωση που στην κατοικία ή μονοκατοικία ή διαμέρισμα δηλώνεται και οικόπεδο, η αξία του ακινήτου προσαυξάνεται και με την αξία του υπολοίπου οικοπέδου (Ρέππας, 2011).

Η φορολογητέα αξία επαγγελματικής στέγης είναι ίση με το γινόμενο της τιμής της αντίστοιχης ζώνης επί τη συνολική επιφάνεια της επαγγελματικής στέγης, το συντελεστή πρόσοψης, το συντελεστή ορόφου, το συντελεστή επιφάνειας, το συντελεστή παλαιότητας, τους συντελεστές ειδικών συνθηκών, το συντελεστή συνιδιοκτησίας και το ποσοστό συνιδιοκτησίας αναλόγως του είδους εμπράγματος δικαιώματος. Σε περίπτωση που στην επαγγελματική στέγη δηλώνεται και οικόπεδο η αξία της προσαυξάνεται με την αξία του υπολοίπου οικοπέδου (Ρέππας, 2011).

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

Για τον υπολογισμό της φορολογητέας αξίας σε ακίνητα που βρίσκονται σε περιοχές που δεν εφαρμόζεται το σύστημα ΑΠΑΑ ως τιμή ανά τετραγωνικό μέτρο λαμβάνεται η τιμή οικοπέδου που προκύπτει από τη χαμηλότερη τιμή ζώνης και το μικρότερο Συντελεστή Αξιοποίησης Οικοπέδου και συντελεστή Οικοπέδου και ζώνης του οικείου δήμου ή κοινότητας.

2.1.2. Απαλλαγές από το φόρο ακίνητης περιουσίας

Απαλλάσσονται από τον φόρο τα ακίνητα (Λιάπης και συν., 2011):

- Ακίνητα που έχουν δεσμευθεί από την αρχαιολογική υπηρεσία του Υπουργείου Πολιτισμού και Τουρισμού, λόγω αρχαιολογικής έρευνας.
- Κτίσματα για τα οποία έχει εκδοθεί άδεια ή πρωτόκολλο κατεδάφισης.
- Οι ιδιωτικοί ναοί γνωστών θρησκειών και δογμάτων που έχουν τεθεί σε κοινή λατρεία.
- Τα ακίνητα που ανήκουν σε ξένα κράτη και τα οποία χρησιμοποιούνται για την εγκατάσταση των πρεσβειών και προξενείων αυτών.
- Τα ακίνητα που ανήκουν σε ξένους πρεσβευτές και λοιπούς διπλωματικούς αντιπροσώπους και πράκτορες, με τον όρο της αμοιβαιότητας, καθώς και τα ακίνητα που ανήκουν σε προξένους και προξενικούς πράκτορες (διαπιστευμένους στην Ελλάδα το έτος φορολογίας), καθώς και στο κατώτερο προσωπικό των ξένων πρεσβειών και προξενείων με προϋποθέσεις.
- Τα ακίνητα που ιδιοχρησιμοποιούνται από τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τα κάθε είδους ταμεία ή οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης, τις συνδικαλιστικές οργανώσεις, την Αρχαιολογική Εταιρεία, την Τράπεζα της Ελλάδος, τα Μουσεία, όπως ορίζονται με τις διατάξεις του ν. 3028/2002, το Ευρωπαϊκό Πολιτιστικό Κέντρο Δελφών, τις Ξένες Αρχαιολογικές Σχολές και τα νομικά πρόσωπα που υπάγονται της διατάξεις του ν. 3647/2008 (Ρέππας, 2011).
- Τα ακίνητα που παραχωρούνται κατά χρήση χωρίς αντάλλαγμα στο Ελληνικό Δημόσιο ή σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, εφόσον προορίζονται για την εξυπηρέτηση αναγκών κάθε αναγνωρισμένης βαθμίδας δημόσιας εκπαίδευσης, δημόσιων ή δημοτικών νοσοκομειακών συγκροτημάτων προς όφελος της δημόσιας υγείας, δημόσιων ή δημοτικών μονάδων κοινωνικής φροντίδας, δημόσιων ή δημοτικών παιδικών σταθμών ή βρεφοκομείων ή ορφανοτροφείων, δημόσιων ή δημοτικών γηροκομείων, Κ.Α.Π.Η., καθώς και αθλητικών εγκαταστάσεων, οι υπηρεσίες των οποίων διατίθενται δωρεάν.

- Τα ακίνητα που χρησιμοποιούν για να επιτελούν το λατρευτικό, εκπαιδευτικό, θρησκευτικό και κοινωφελές έργο οι κατά την παράγραφο 2 του άρθρου 13 του Συντάγματος γνωστές θρησκείες και δόγματα, το Ιερό Κοινό του Πανάγιου Τάφου, η Ιερά Μονή του όρους Σινά, το Άγιο Όρος, το Πατριαρχείο Κωνσταντινουπόλεως, το Πατριαρχείο Αλεξανδρείας, το Πατριαρχείο Ιεροσολύμων και η Ορθόδοξη Εκκλησία της Αλβανίας.
- Τα ακίνητα του Ελληνικού Δημόσιου, των αποκεντρωμένων δημοσίων υπηρεσιών και του Ελληνικού Οργανισμού Τουρισμού.
- Τα γήπεδα εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμού, επί των οποίων έχουν δικαίωμα πλήρους ή ψιλής κυριότητας ή επικαρπίας φυσικά πρόσωπα.
- Τα δάση και οι δασικές εκτάσεις.
- Τα δικαιώματα μεταλλειοκτησίας και η εξόρυξη ορυκτών ή λίθων
- Τα επιταγμένα από το στρατό ακίνητα, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4442/1929 (Α' 339).
- Τα ημιτελή κτίσματα που προορίζονται αποκλειστικά για την εξυπηρέτηση των λατρευτικών σκοπών κάθε γνωστής θρησκείας ή δόγματος .
- Τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης και τα κοινής χρήσεως πράγματα που ανήκουν σε Δήμο ή Κοινότητα σύμφωνα με το άρθρο 967 του Α.Κ.

2.1.3. Υπολογισμός του τέλους

Η ακίνητη περιουσία κάθε φυσικού προσώπου φορολογείται χωριστά.

Επί της συνολικής αξίας της ακίνητης περιουσίας κάθε φυσικού προσώπου επιβάλλεται φόρος σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα των πινάκων 3.1 και 3.2:

Για το έτος 2010 (Λιάπης και συν., 2011):

Κλιμάκιο	Φορολογικός συντελεστής	Ποσό φόρου κατά κλιμάκιο	Σύνολο Φορολογητέας Αξίας	Σύνολο
----------	-------------------------	--------------------------	---------------------------	--------

(€)	κατά κλιμάκιο (%)	κιο (€)	ας (€)	Φόρου (€)
400.000,00	0	0	400.000,00	0
100.000,00	0,10%	100	500.000,00	100
100.000,00	0,30%	300	600.000,00	400
100.000,00	0,60%	600	700.000,00	1.000,00
100.000,00	0,90%	900	800.000,00	1.900,00
υπερβάλλον	1,00%			

Πίνακας 3.1 : Πίνακας φορολόνησης της ακίνητης περιουσίας με τον Φ.Α.Π. το 2010. Πηγή : Ν.3842/2010 (ΦΕΚ 58Α,23-04-2010)

Για το έτος 2011 και μετά:

Κλιμάκιο (€)	Φορολογικός συντελεστής κατά κλιμάκιο %	Ποσό φόρου κατά κλιμάκιο (€)	Σύνολο φορολογητέας Αξίας (€)	Σύνολο Φόρου (€)
200.000,00	0	0	200.000,00	0

300.000,00	0,20%	600	500.000,00	600
100.000,00	0,30%	300	600.000,00	900
100.000,00	0,60%	600	700.000,00	1.500,00
100.000,00	0,90%	900	800.000,00	2.400,00
υπερβάλλον	1,00%			

Πίνακας 3.2 : Πίνακα Φορολόγησης της ακίνητης περιουσίας με τον Φ.Α.Π. τα έτη 2011-2013. Πηγή : Ν.3842/2010 (ΦΕΚ 58Α,23-04-2010)

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

Για τα νομικά πρόσωπα, η αξία των ακινήτων των νομικών προσώπων φορολογείται με συντελεστή έξι τοις χιλίοις. Η αξία των ακινήτων των ημεδαπών και των αλλοδαπών, με τον όρο της αμοιβαιότητας, νομικών προσώπων ιδιωτικού ή δημοσίου δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, που επιδιώκουν αποδεδειγμένα σκοπούς κοινωφελείς, θρησκευτικούς, φιλανθρωπικούς και εκπαιδευτικούς, καθώς και τα υποκείμενα σε φόρο ακίνητα των νομικών προσώπων των περιπτώσεων ιβ', ιγ' και ιδ' του άρθρου 29, φορολογούνται με συντελεστή τρία τοις χιλίοις (3%) (Λιάπης και συν., 2011).

Με συντελεστή ένα τοις χιλίοις (1%) φορολογούνται (Ρέππας, 2011):

- Η αξία των κτισμάτων των ακινήτων τα οποία ιδιοχρησιμοποιούνται για την παραγωγή ή την άσκηση εμπορικής δραστηριότητας από επιχειρήσεις, ανεξαρτήτως αντικειμένου εργασιών.
- Η αξία των κτισμάτων των ακινήτων τα οποία ιδιοχρησιμοποιούνται από τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.
- Η αξία των υποκειμένων σε φόρο ακινήτων των περιπτώσεων η' και ια' του άρθρου 29 του παρόντος νόμου, με εξαίρεση τα ακίνητα των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου που φορολογούνται με συντελεστή τρία τοις χιλίοις (3%).
- Η αξία των ακινήτων που περιλαμβάνονται στο ενεργητικό των εταιρειών επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία και των Αμοιβαίων Κεφαλαίων Ακίνητης Περιουσίας, όπως ορίζονται στο ν. 2778/1999 (ΦΕΚ 295 Α'), όπως ισχύει.

Ο φόρος που αναλογεί στη συνολική αξία των κτισμάτων που υπόκεινται σε φορολογία δεν μπορεί να είναι μικρότερος από ένα (1) ευρώ ανά τετραγωνικό μέτρο, με εξαίρεση τα ημιτελή κτίσματα και τα γεωργικά και κτηνοτροφικά κτήρια.

Για τα έτη 2010, 2011 και 2012 η αξία των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων οποιασδήποτε μορφής υπάγεται σε φόρο με συντελεστή 0,33%. Για την περίπτωση αυτή δεν έχει εφαρμογή το ελάχιστο όριο του ενός (1) ευρώ ανά τετραγωνικό μέτρο των κτισμάτων

2.2. ΙΣΧΥΟΥΣΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΑΠΟ ΤΗΝ 01/01/2011 ΕΩΣ 31/12/2012 (Ε.Ε.Τ.ΗΔ.Ε.)

Για τα έτη 2011 και 2012 επιπλέον του φόρου ακίνητης περιουσίας (ΦΑΠ), επιβάλλεται και έκτακτο ειδικό τέλος ηλεκτροδοτούμενων δομημένων επιφανειών (Ε.Ε.Τ.ΗΔ.Ε.) σύμφωνα με τον Ν.4021/2011. Πιο συγκεκριμένα (Λιάπης και συν., 2011):

Για επιτακτικούς λόγους εθνικού συμφέροντος που συνίστανται στην άμεση μείωση του δημοσιονομικού ελλείμματος, επιβάλλεται ειδικό τέλος υπέρ του Δημοσίου στις ηλεκτροδοτούμενες για οικιστική ή εμπορική χρήση δομημένες επιφάνειες των ακινήτων που υπάγονται κατά τη 17η Σεπτεμβρίου κάθε έτους στο τέλος ακίνητης περιουσίας που προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 24 του Ν. 2130/1993 (Α' 62) σύμφωνα με τις επόμενες διατάξεις του παρόντος άρθρου.

2.2.1. Υπολογισμός του έκτακτου ειδικού τέλους

Για τον υπολογισμό του τέλους της παραγράφου 1 λαμβάνεται υπόψη το εμβαδό της δομημένης επιφάνειας, το ύψος της τιμής ζώνης και η παλαιότητα του ακινήτου, όπως αυτά αναγράφονται στο λογαριασμό της Δ.Ε.Η. ή τους εναλλακτικούς προμηθευτές ηλεκτρικού ρεύματος με βάση τα οποία λογίστηκε κατά τη 17.9.2011 το τέλος ακίνητης περιουσίας της παρ. 1 του άρθρου 24 του Ν. 2130/1993, καθώς και συντελεστής προσαύξησης αντιστρόφως ανάλογος προς την παλαιότητα του ακινήτου και συντελεστής προσδιορισμού του τέλους σε ευρώ ανά τετραγωνικό μέτρο σύμφωνα με τους ακόλουθους πίνακες 3.3 και 3.4 (Λιάπης και συν., 2011):

Συντελεστής ειδικού τέλους (ευρώ/τ.μ.)	Τιμή ζώνης
Πολύτεκνοι και ανάπηροι της παρ. 6, με ακίνητα που ιδιοχρησιμοποιούν σε περιοχές με τιμή ζώνης από	
0,5	0 - 3.000 ευρώ
3	μέχρι 500 ευρώ

4	501 - 1.000 ευρώ
5	1.001 - 1.500 ευρώ
6	1.501 - 2.000 ευρώ
8	2.001 - 2.500 ευρώ
10	2.501 - 3.000 ευρώ
12	3.001 - 4.000 ευρώ
14	4.001 - 5.000 ευρώ
16	άνω των 5.001 ευρώ

Πίνακας 3.3 : Πίνακας συντελεστών ειδικού τέλους ως προς την τιμή ζώνης για το Ε.Ε.Τ.ΗΔ.Ε. Πηγή : Ν.4021/2011 (ΦΕΚ 218Α,3-10-2011)

Παλαιότητα	Συντελεστής
μέχρι και 26 έτη	1
25 μέχρι και 20 έτη	1,05

19 μέχρι και 15	1,10
14 μέχρι και 10	1,15
9 μέχρι και 5	1,20
4 έως 0	1,25
Ανεξαρτήτως παλαιότητας προκειμένου για ακίνητα ιδιοκτησίας πολύτεκνων και αναπήρων της παρ. 6, που ιδιοχρησιμοποιούν σε περιοχές με τιμή ζώνης από 0 - 3.000 ευρώ	1

Πίνακας 3.4 : Πίνακας συντελεστών ως προς την παλαιότητα για το Ε.Ε.Τ.ΗΔ.Ε.

Πηγή : Ν.4021/2011 (ΦΕΚ 218Α,3-10-2011)

Για τα ακίνητα τα οποία δεν έχουν οικιακή χρήση και με εμβαδόν δομημένης ηλεκτροδοτούμενης επιφάνειας άνω των χιλίων (1.000) τετραγωνικών μέτρων, ο συντελεστής προσδιορισμού του τέλους του πίνακα α' υπολογίζεται μειωμένος κατά τριάντα τοις εκατό (30%) για το άνω των χιλίων τετραγωνικών μέτρων τμήμα και κατά εξήντα τοις εκατό (60%) για το άνω των δύο χιλιάδων (2.000) τετραγωνικών μέτρων τμήμα του ακινήτου (Ρέππας, 2011).

Το ποσό του τέλους προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό των τετραγωνικών μέτρων των ηλεκτροδοτούμενων δομημένων επιφανειών για τις οποίες υπολογίστηκε από τη Δ.Ε.Η. ή τους εναλλακτικούς προμηθευτές ηλεκτρικού

ρεύματος το τέλος της παρ. 1 του άρθρου 24 του Ν. 2130/1993 , επί το συντελεστή του ειδικού τέλους που αντιστοιχεί στην τιμή ζώνης του ακινήτου και επί το συντελεστή προσαύξησης που αντιστοιχεί στην παλαιότητα του ακινήτου σύμφωνα με τους πίνακες της προηγούμενης παραγράφου (Ρέππας, 2011).

Ειδικά για τα ηλεκτροδοτούμενα ακίνητα για τα οποία δεν έχει καθοριστεί τιμή ζώνης και δεν έχει υπολογιστεί το τέλος του άρθρου 24 του Ν. 2130/1993, εφόσον δεν υπάρχει απαλλαγή σύμφωνα με την παράγραφο 5 του παρόντος, το ειδικό τέλος του παρόντος άρθρου υπολογίζεται με πολλαπλασιασμό των τετραγωνικών μέτρων του ακινήτου επί συντελεστή τρία (3). Στην περίπτωση που δεν υπάρχει και το εμβαδόν του ακινήτου, το ειδικό τέλος υπολογίζεται, κατά τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο, με βάση τα τετραγωνικά μέτρα που ελήφθησαν υπόψη για τον υπολογισμό των δημοτικών τελών (Λιάπης και συν., 2011).

Το ποσό του τέλους που καταβάλλεται για το έτος 2011 και υπολογίστηκε βάσει των στοιχείων του εμβαδού της δομημένης επιφάνειας, της τιμής ζώνης και της παλαιότητας του ακινήτου που ήταν γνωστά στη Δ.Ε.Η. ή στους εναλλακτικούς προμηθευτές ρεύματος κατά την 17/9/2011, επανυπολογίζεται με βάση γεγονότα που αποδεικνύονται από στοιχεία που προσκομίζει ο υπόχρεος ότι συνέτρεχαν κατά την ως άνω ημερομηνία και με βάση τα οποία, αν ήταν γνωστά στη Δ.Ε.Η ή στους εναλλακτικούς προμηθευτές ρεύματος, θα λογίζόταν κατά την ως άνω ημερομηνία το τέλος ακίνητης περιουσίας της παραγράφου 1 του άρθρου 24 του Ν. 2130/1993 (Ρέππας, 2011). Αν το τέλος που προκύπτει με βάση τα ως άνω στοιχεία είναι μικρότερο από το τέλος που λογίστηκε, η διαφορά αφαιρείται από το τέλος που αναλογεί στο ακίνητο για το έτος 2012.

Το τέλος βαρύνει για το μεν έτος 2011 τον κατά την 17/9/2011 κύριο του ακινήτου της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου και σε περίπτωση επικαρπίας τον επικαρπωτή, για το δε έτος 2012 τον κατά την 31/3/2012 κύριο ή επικαρπωτή αντίστοιχα.

Σε περίπτωση συνιδιοκτησίας το ποσό του τέλους υπολογίζεται κατά το λόγο της μερίδας κάθε συνιδιοκτήτη.

2.2.2. Απαλλαγές από το έκτακτο ειδικό τέλος

Στο ειδικό τέλος του παρόντος άρθρου δεν υπόκεινται τα ακίνητα που ανήκουν (Λιάπης και συν., 2011):

- στο Ελληνικό Δημόσιο, στα Ν.Π.Δ.Δ., στους Ο.Τ.Α. και τις δημοτικές επιχειρήσεις,
- στα θρησκευτικά νομικά πρόσωπα της περίπτωσης ιγ' της παρ. 1 του άρθρου 29 του Ν. 3842/2010 (Α' 58) αποκλειστικά για τα ακίνητα που χρησιμοποιούν για να επιτελούν το λατρευτικό, εκπαιδευτικό, θρησκευτικό και κοινωφελές έργο τους,
- στα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης ε' της παρ. 7 του άρθρου 24 του Ν. 2130/1993 για τα ακίνητα που χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για την εκπλήρωση των θρησκευτικών, εκκλησιαστικών, φιλανθρωπικών, εκπαιδευτικών, καλλιτεχνικών ή κοινωφελών σκοπών τους,
- στα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης στ' της παρ. 7 του άρθρου 24 του Ν. 2130/1993 για τα ακίνητα τα οποία χρησιμοποιούνται αποκλειστικά ως γήπεδα ή χώροι αθλητικών εγκαταστάσεων για την πραγματοποίηση των αθλητικών τους σκοπών και
- τα ακίνητα ξένων κρατών, όταν αυτά χρησιμοποιούνται για την εγκατάσταση πρεσβειών και προξενείων υπό τον όρο της αμοιβαιότητας.

Επίσης απαλλάσσονται από το έκτακτο ειδικό τέλος:

- Οι κοινόχρηστοι χώροι πολυκατοικιών και οι κοινόχρηστοι χώροι των κύριων τουριστικών καταλυμάτων (κάμπινγκ και ξενοδοχείων) που αφορούν στους χώρους προσέλευσης, υποδοχής και υγιεινής, οι οποίοι προσδιορίζονται σε ποσοστό 35% της συνολικής επιφάνειας της ξενοδοχειακής επιχείρησης, καθώς και ποσοστό δεκαεπτά τοις εκατό (17%) της συνολι-

κής επιφάνειας των επιχειρήσεων ενοικιαζόμενων δωματίων και ενοικιαζόμενων επιπλωμένων διαμερισμάτων, τα οποία διαθέτουν ειδικό σήμα λειτουργίας του ΕΟΤ σε ισχύ, το οποίο έχει εκδοθεί με το σύστημα των κλειδιών σύμφωνα με τις διατάξεις του Π.Δ. 337/2000 (ΦΕΚ Α' 281), όπως ισχύει (Λιάπης και συν., 2011).

- Τα ακίνητα που έχουν χαρακτηρισθεί ως διατηρητέα, με απόφαση του αρμόδιου Υπουργού, και δεν ιδιοχρησιμοποιούνται ή δεν αποφέρουν εισόδημα, ως χώροι ιστορικών ή αρχαιολογικών μνημείων και
- Τα ακίνητα που έχουν αποκλειστικά γεωργική ή κτηνοτροφική ή βιοτεχνική ή βιομηχανική χρήση.

2.2.3. Εκπτώσεις στο έκτακτο ειδικό τέλος

Κατ' εξαίρεση των παραγράφων 2 και 3, το ειδικό τέλος του παρόντος άρθρου ισούται με 0,5 ευρώ ανά τετραγωνικό μέτρο, ανεξάρτητα από την τιμή ζώνης και την παλαιότητα του ακινήτου, για ένα ακίνητο που ιδιοκατοικείται και ανήκει κατά κυριότητα ή επικαρπία σε (Λιάπης και συν., 2011):

- πολύτεκνο, κατά την έννοια των παραγράφων 1 έως 3 του άρθρου πρώτου του ν.1910/1944, εφόσον τα τέκνα, που ορίζονται στις προαναφερόμενες διατάξεις του ν.1910/1944, τον βαρύνουν φορολογικά, σύμφωνα με το άρθρο 7 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.2238/1994, Α' 151), κατά το οικονομικό έτος 2011, με οικογενειακό εισόδημα κατά το προηγούμενο έτος, του έτους επιβολής του τέλους, μέχρι 30.000 ευρώ, ή
- σε πρόσωπο που είναι το ίδιο ή πρόσωπο που το βαρύνει φορολογικά, σύμφωνα με το άρθρο 7 του ΚΦΕ, ανάπηρο, κατά την έννοια της περίπτωσης θ' της παραγράφου 5 του άρθρου 6 του ΚΦΕ.

Ομοίως κατ' εξαίρεση των παραγράφων 2 και 3 δεν οφείλεται το ειδικό τέλος του παρόντος άρθρου για ένα ακίνητο που ιδιοκατοικείται και ανήκει κατά κυριότητα ή επικαρπία σε μακροχρόνια άνεργο, εγγεγραμμένο στα μητρώα του ΟΑΕΔ ή στους καταλόγους προσφερομένων προς εργασία του Γραφείου

Ευρέσεως Ναυτικής Εργασίας και των παραρτημάτων του ή του λογαριασμού ανεργίας προσωπικού ημερήσιων εφημερίδων Αθηνών και Θεσσαλονίκης ή του λογαριασμού ανεργίας τεχνικών τύπου Αθηνών και Θεσσαλονίκης, καθώς και άνεργο που επιδοτήθηκε λόγω τακτικής επιδότησης από τους ως άνω φορείς και λογαριασμούς κατά τους έξι (6) τουλάχιστον από τους δώδεκα (12) μήνες που προηγούνται κάθε φορά της ημερολογιακής βάσης υπολογισμού του τέλους, όπως αυτή ορίζεται με την κανονιστική απόφαση που προβλέπεται στην παράγραφο 13 του παρόντος άρθρου (Ρέππας, 2011).

Η απαλλαγή του προηγούμενου εδαφίου δεν παρέχεται εφόσον το οικογενειακό εισόδημα κατά το προηγούμενο έτος, του έτους επιβολής του τέλους, υπερβαίνει το ποσό των 12.000 ευρώ, το οποίο προσαυξάνεται κατά 4.000 ευρώ για κάθε προστατευόμενο τέκνο.

Οι προηγούμενες διατάξεις της παρούσας παραγράφου για το μειωμένο συντελεστή τέλους και την απαλλαγή από αυτό, δεν ισχύουν και το τέλος υπολογίζεται όπως ορίζεται στις παραγράφους 2 και 3 (Ρέππας, 2011):

- αν η αξία της ακίνητης περιουσίας του δικαιούχου, με βάση τα στοιχεία ακινήτων του έτους 2008, υπερβαίνει τις 150.000 ευρώ, η οποία προσαυξάνεται κατά 10.000 ευρώ για κάθε προστατευόμενο τέκνο, ή
- αν το ιδιοκατοικούμενο ακίνητο βρίσκεται σε ζώνη με τιμή άνω των 3.000 ευρώ, καθώς και
- για το πλέον των 120 τ. μ. εμβαδόν του ιδιοκατοικούμενου ακινήτου, το οποίο προσαυξάνεται κατά 20 τ.μ. για κάθε προστατευόμενο τέκνο και μέχρι τα 200 τ.μ..

**2.3.3. ΙΣΧΥΟΥΣΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΑΠΟ ΤΗΝ
01/01/2013 (Ε.Ε.Τ.Α.)**

Για το έτος 2013 επιπρόσθετα από το φόρο ακίνητης περιουσίας (ΦΑΠ) , επιβάλλεται και έκτακτο ειδικό τέλος ακινήτων (Ε.Ε.Τ.Α.) σύμφωνα με τον Νόμο υπ'αρίθμ. 4152 ΦΕΚ 107Α' 09.05.2013 . Πιο συγκεκριμένα (Filippakoroulou&Potsiou, 2013):

Για επιτακτικούς λόγους εθνικού συμφέροντος που συνίστανται στην επίτευξη των δημοσιονομικών στόχων του Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής, όπως έχει εγκριθεί με το άρθρο πρώτο του ν. 4093/2012 και επικαιροποιηθεί με το ν. 4127/2013, για το έτος 2013, επιβάλλεται έκτακτο ειδικό τέλος υπέρ του Δημοσίου στις ηλεκτροδοτούμενες, οποτεδήποτε κατά το διάστημα από την 1η Μαΐου 2013 έως την 31η Δεκεμβρίου 2013, δομημένες επιφάνειες ακινήτων σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρούσα υποπαράγραφο, το οποίο θα ονομάζεται στο εξής έκτακτο ειδικό τέλος ακινήτων (Ε.Ε.Τ.Α.) (Filippakoroulou&Potsiou, 2013).

Αντικείμενο του Ε.Ε.Τ.Α. είναι οι ηλεκτροδοτούμενες δομημένες επιφάνειες ακινήτων οποιασδήποτε μορφής, ανεξάρτητα αν αυτές είναι αποπερατωμένες ή μη κατά την ως άνω ημερομηνία και ανεξάρτητα από την ορθή αναγραφή των στοιχείων τους στους λογαριασμούς κατανάλωσης ηλεκτρικού ρεύματος.

Υποκείμενο του Ε.Ε.Τ.Α. είναι ο κύριος ή επικαρπωτής του ακινήτου ή το πρόσωπο στο οποίο έχει παραχωρηθεί το ακίνητο με προσωρινό παραχωρητήριο ή το δικαίωμα εκμετάλλευσης περιπτέρου, κατά το ποσοστό συνιδιοκτησίας αυτού, την 1η Μαΐου 2013.

Υπόχρεος για την καταβολή του Ε.Ε.Τ.Α. είναι ο χρήστης του ακινήτου κατά την ημερομηνία έκδοσης κάθε λογαριασμού κατανάλωσης ηλεκτρικού ρεύματος, που περιλαμβάνει Ε.Ε.Τ.Α., και ο οποίος το καταβάλλει μαζί με το λογαριασμό κατανάλωσης του ηλεκτρικού ρεύματος (Ρέππας, 2011). Αν ο χρήστης είναι μισθωτής, εφόσον αποδεικνύει την καταβολή του Ε.Ε.Τ.Α., επέρχεται αυτοδικαίως συμψηφισμός με οφειλόμενα ή μελλοντικά μισθώματα. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου κατισχύει κάθε άλλης αντίθετης συμφωνίας των

συμβαλλόμενων μερών, με εξαίρεση τις συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης του ν. 1665/1986 (Α' 194), στις οποίες ο μισθωτής έχει το δικαίωμα αγοράς του ακινήτου κατά τη λήξη της μίσθωσης (Filippakourou&Potsiou, 2013).

2.3.1. Υπολογισμός του έκτακτου ειδικού τέλους ακινήτων

Για τον υπολογισμό του Ε.Ε.Τ.Α. λαμβάνεται υπόψη το εμβαδό της δομημένης επιφάνειας, το ύψος της τιμής ζώνης και η παλαιότητα του ακινήτου, όπως αυτά αναγράφονται στο λογαριασμό της Δ.Ε.Η. ή των εναλλακτικών προμηθευτών ηλεκτρικού ρεύματος και με βάση τα οποία υπολογίζεται κατά την 1η Μαΐου 2013 το τέλος ακίνητης περιουσίας (Τ.Α.Π.) της παρ. 1 του άρθρου 24 του ν. 2130/1993 (Α' 62). Το Ε.Ε.Τ.Α. υπολογίζεται ως το γινόμενο του συντελεστή προσδιορισμού του πίνακα 3.5 επί τον συντελεστή προσαύξησης του πίνακα 1.6 επί τον αριθμό των τετραγωνικών μέτρων των ηλεκτροδοτούμενων επιφανειών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο (Filippakourou&Potsiou, 2013). Στην περίπτωση που η τιμή των τετραγωνικών μέτρων του Τ.Α.Π. είναι ίση με μηδέν (0), το Ε.Ε.Τ.Α. υπολογίζεται με βάση τα τετραγωνικά μέτρα που ελήφθησαν υπόψη για τον υπολογισμό των δημοτικών τελών ή, αν δεν υπολογίστηκαν δημοτικά τέλη, με βάση τα τετραγωνικά μέτρα που ελήφθησαν υπόψη για τον υπολογισμό του δημοτικού φόρου λόγω του συνυπολογισμού σε αυτά αδόμητης επιφάνειας.

Το ποσό που προκύπτει σύμφωνα με τα οριζόμενα μειώνεται κατά ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15%) και ορίζεται ως το οφειλόμενο ποσό του Ε.Ε.Τ.Α..

Συντελεστής προσδιορισμού Ε.Ε.Τ.Α.

Συντελεστής προσδιορισμού ΕΕΤΑ (ευρώ/τ.μ.)	Τιμή ζώνης
0,5	Πολύτεκνοι και ανάπηροι των περιπτώσεων 10 και 11 για ακίνητα που ιδιοχρησιμοποιούν σε περιοχές με τιμή ζώνης από 0 - 3.000 ευρώ
3	μέχρι 500 ευρώ
4	501 - 1.000 ευρώ
5	1.001 - 1.500 ευρώ
6	1.501 - 2.000 ευρώ
8	2.001 - 2.500 ευρώ
10	2.501 - 3.000 ευρώ
12	3.001 - 4.000 ευρώ
14	4.001 - 5.000 ευρώ
16	άνω των 5.001 ευρώ

Πίνακας 3.5 : Πίνακας συντελεστών προσδιορισμού Ε.Ε.Τ.Α. σε σχέση με την τιμή ζώνης . Πηγή : Ν.4152/2013 (ΦΕΚ 107Α,09-05-2013)

Αν τα τετραγωνικά μέτρα, που λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του Τ.Α.Π., είναι υπερδιπλάσια της μεγαλύτερης τιμής τετραγωνικών μέτρων μεταξύ αυτών που έχουν ληφθεί υπόψη για τον υπολογισμό των δημοτικών τελών και για τον υπολογισμό του δημοτικού φόρου, το Ε.Ε.Τ.Α. υπολογίζεται βάσει των τετραγωνικών μέτρων που έχουν ληφθεί υπόψη για τον υπολογισμό των δημοτικών τελών. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται, όταν δεν έχουν υπολογισθεί δημοτικά τέλη ή τα τετραγωνικά μέτρα που αναγράφονται για τον υπολογισμό τους έχουν τιμή ίση με μηδέν (0) (Filippakouroulou&Potsiou, 2013).

Για τα ακίνητα, για τα οποία δεν αναγράφεται τιμή ζώνης στη βάση πληροφοριών του Διαχειριστή Ελληνικού Δικτύου Διανομής Ηλεκτρικής Ενέργειας (Δ.Ε.Δ.Δ.Η.Ε.), ως τιμή ζώνης λαμβάνεται ο μέσος όρος των τιμών της δημοτικής ενότητας, όπως αυτές ισχύουν για τον υπολογισμό της αντικειμενικής αξίας των ακινήτων σε περίπτωση που δεν υπάρχουν τιμές στη δημοτική ενότητα, λαμβάνεται ο μέσος όρος των τιμών του δήμου και σε περίπτωση που δεν υπάρχουν τιμές στο δήμο λαμβάνεται ο μέσος όρος των τιμών του νομού.

Συντελεστής προσαύξησης Ε.Ε.Τ.Α.

Συντελεστής προσαύξησης	Παλαιότητα (έτη)
1	περισσότερα από 26 έτη

1,05	από 20 μέχρι και 25
1,10	από 15 μέχρι και 19
1,15	από 10 μέχρι και 14
1,20	από 5 μέχρι και 9
1,25	από 0 έως και 4
1	Ανεξάρτητα από την παλαιότητα, προκειμένου για ακίνητα ιδιοκτησίας πολυτέκνων και αναπήρων των περιπτώσεων 10 και 11, που τα ιδιοχρησιμοποιούν και βρίσκονται σε περιοχές με τιμή ζώνης από 0 - 3.000 ευρώ
1	Αν στη βάση πληροφοριών του ΔΕΔΔΗΕ δεν αναγράφεται ημερομηνία κατασκευής ή παλαιότητα

Πίνακας 1.6 : Πίνακα συντελεστών προσαύξησης Ε.Ε.Τ.Α. ως προς την παλαιότητα .Πηγή : Ν.4152/2013 (ΦΕΚ 107Α,09-05-2013)

Για τα ακίνητα τα οποία δεν έχουν οικιακή χρήση, όπως αυτή αναγράφεται με κωδικό αριθμό 1 στο πεδίο χρήσης του συστήματος «ΕΡΜΗΣ» του Δ.Ε.Δ.Δ.Η.Ε., και με εμβαδόν ηλεκτροδοτούμενης επιφάνειας άνω των χιλίων (1.000) τετραγωνικών μέτρων, ο συντελεστής προσδιορισμού Ε.Ε.Τ.Α. υπολογίζεται μειωμένος κατά τριάντα τοις εκατό (30%) για το άνω των χιλίων τετραγωνικών μέτρων τμήμα και κατά εξήντα τοις εκατό (60%) για το άνω των δύο χιλιάδων (2.000) τετραγωνικών μέτρων τμήμα της επιφάνειας του ακινήτου.

2.3.2. Απαλλαγές από το έκτακτο ειδικό τέλος ακινήτων

Στο Ε.Ε.Τ.Α. δεν υπόκεινται τα ακίνητα που ανήκουν (Filippakopoulou&Potsiou, 2013):

- στο Ελληνικό Δημόσιο, στα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, πλην των οριζόμενων στην επόμενη περίπτωση, στους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης και στις δημοτικές επιχειρήσεις,
- στα θρησκευτικά νομικά πρόσωπα της περίπτωσης ιγ' της παρ. 1 του άρθρου 29 του ν. 3842/2010 (Α' 58), εφόσον ιδιοχρησιμοποιούνται αποκλειστικά για να επιτελούν το λατρευτικό, εκπαιδευτικό, θρησκευτικό και κοινωφελές έργο τους,
- στα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης ε' της παρ. 7 του άρθρου 24 του ν. 2130/1993, εφόσον ιδιοχρησιμοποιούνται αποκλειστικά για την εκπλήρωση των θρησκευτικών, εκκλησιαστικών, φιλανθρωπικών, εκπαιδευτικών, καλλιτεχνικών ή κοινωφελών σκοπών τους,
- στα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης στ' της παρ. 7 του άρθρου 24 του ν. 2130/1993, εφόσον ιδιοχρησιμοποιούνται αποκλειστικά ως γήπεδα ή χώροι αθλητικών εγκαταστάσεων για την πραγματοποίηση των αθλητικών τους σκοπών και
- σε ξένα κράτη, εφόσον αυτά χρησιμοποιούνται για την εγκατάσταση πρεσβειών και προξενείων, υπό τον όρο της αμοιβαιότητας.

Από το Ε.Ε.Τ.Α. απαλλάσσονται (Filippakoulou&Potsiou, 2013):

- Οι κοινόχρηστοι χώροι πολυκατοικιών,
- οι κοινόχρηστοι χώροι των κύριων τουριστικών καταλυμάτων (ξενοδοχείων και κάμπινγκ) που αφορούν στους χώρους προσέλευσης, υποδοχής και υγιεινής, οι οποίοι προσδιορίζονται σε ποσοστό 35% της συνολικής επιφάνειας της ξενοδοχειακής επιχείρησης, καθώς και ποσοστό δεκαεπτά τοις εκατό (17%) της συνολικής επιφάνειας των επιχειρήσεων ενοικιαζόμενων δωματίων και ενοικιαζόμενων επιπλωμένων διαμερισμάτων, τα οποία διαθέτουν ειδικό σήμα λειτουργίας του ΕΟΤ σε ισχύ, το οποίο έχει εκδοθεί με το σύστημα των κλειδιών σύμφωνα με τις διατάξεις του π.δ. 337/2000 (Α' 281), όπως ισχύει.
- Τα ακίνητα που έχουν χαρακτηριστεί διατηρητέα, με απόφαση του αρμόδιου Υπουργού, εφόσον δεν χρησιμοποιούνται με οποιονδήποτε τρόπο.
- Τα αρχαία μνημεία και οι χώροι ιστορικών ή αρχαιολογικών μνημείων.
- Τα ακίνητα για τα οποία, στο πεδίο χρήσης του συστήματος «ΕΡΜΗΣ» του Δ.Ε.Δ.Δ.Η.Ε. αναγράφονται οι κωδικοί αριθμοί χρήσης 3 και 4 αντίστοιχα, που αφορούν σε γεωργική ή βιομηχανική χρήση.

2.3.3. Εκπτώσεις στο έκτακτο ειδικό τέλος ακινήτων

Ο μειωμένος συντελεστής (0,5) προσδιορισμού Ε.Ε.Τ.Α. του πίνακα α' της παραγράφου 5 εφαρμόζεται για ένα μόνο ακίνητο, που ανήκει κατά πλήρη κυριότητα ή επικαρπία ή ποσοστό αυτών σε πολύτεκνο, κατά την έννοια των παραγράφων 1 έως 3 του άρθρου πρώτου του ν. 1910/1944 (Α' 229), εφόσον, κατά το οικονομικό έτος 2012, τα τέκνα που ορίζονται στις προαναφερόμενες διατάξεις του ν. 1910/1944 (Α' 229) τον βαρύνουν φορολογικά, σύμφωνα με το άρθρο 7 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994, Α' 151), με την προϋπόθεση ότι το ακίνητο αποτελεί την κύρια και ιδιοκατοικούμενη κατοικία αυτού. Ο μειωμένος συντελεστής εφαρμόζεται και στην περίπτωση που η κύρια

και ιδιοκατοικούμενη κατοικία ανήκει κατά πλήρη κυριότητα ή επικαρπία ή ποσοστό αυτών στον ή στη σύζυγο του ή της δικαιούχου, καθώς και όταν το ποσοστό συνιδιοκτησίας επί της κύριας ιδιοκατοικούμενης κατοικίας κατανέμεται μεταξύ των συζύγων. Επίσης, ο μειωμένος συντελεστής εφαρμόζεται και όταν κύριος ή επικαρπωτής της κύριας και ιδιοκατοικούμενης κατοικίας κατά πλήρη κυριότητα ή επικαρπία ή ποσοστό αυτών είναι ένα ή περισσότερα από τα προστατευόμενα τέκνα, λόγω θανάτου του ενός εκ των γονέων τους (Filippakourou&Potsiou, 2013).

Για την εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή απαιτείται να πληρούνται οι εξής προϋποθέσεις:

- η τιμή ζώνης του ακινήτου να μην υπερβαίνει τις τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ,
- το οικογενειακό εισόδημα κατά το οικονομικό έτος 2013, να μην υπερβαίνει τις τριάντα χιλιάδες (30.000) ευρώ,
- το εμβαδόν του ακινήτου να μην υπερβαίνει τα εκατόν είκοσι (120) τ.μ., τα οποία προσαυξάνονται κατά 20 τ.μ. για κάθε προστατευόμενο τέκνο και μέχρι τα 200 τ.μ. Εφόσον το εμβαδόν του ακινήτου υπερβαίνει την έκταση που ορίζεται στο προηγούμενο εδάφιο, για την επιπλέον επιφάνεια το Ε.Ε.Τ.Α. υπολογίζεται χωρίς την εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή,
- η συνολική αξία της ακίνητης περιουσίας έτους 2010 του πολύτεκνου να μην υπερβαίνει τις εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ, οι οποίες προσαυξάνονται κατά δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ για κάθε προστατευόμενο τέκνο, σύμφωνα με το άρθρο 7 του Κ.Φ.Ε.. Αν το ακίνητο ανήκει κατά ποσοστό στους δύο συζύγους ή μόνο στη σύζυγο και ζητείται ο υπολογισμός του Ε.Ε.Τ.Α. με την εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή και από τους δύο συζύγους ή μόνο από τη σύζυγο αντίστοιχα, η συνολική αξία της ακίνητης περιουσίας έτους 2010 και των δύο συζύγων δεν πρέπει να υπερβαίνει τις εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ, οι οποίες προσαυξάνονται κατά δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ για κάθε προστατευό-

μενο τέκνο, σύμφωνα με το άρθρο 7 του Κ.Φ.Ε.. Αν το ακίνητο ανήκει σε ένα ή περισσότερα από τα προστατευόμενα τέκνα, λόγω θανάτου του ενός εκ των γονέων τους, η συνολική αξία της ακίνητης περιουσίας έτους 2010 του πολύτεκνου και των προστατευόμενων τέκνων δεν πρέπει να υπερβαίνει τις εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ, οι οποίες προσαυξάνονται κατά δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ για κάθε προστατευόμενο τέκνο, σύμφωνα με το άρθρο 7 του Κ.Φ.Ε..

Ο μειωμένος συντελεστής (0,5) προσδιορισμού Ε.Ε.Τ.Α. του πίνακα α' της περίπτωσης 5 εφαρμόζεται για ένα μόνο ακίνητο, που ανήκει κατά πλήρη κυριότητα ή επικαρπία ή ποσοστό αυτών σε πρόσωπο, που, το ίδιο ή πρόσωπο που το βαρύνει φορολογικά σύμφωνα με το άρθρο 7 του Κ.Φ.Ε., παρουσιάζει αναπηρία σε ποσοστό από ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω, και προκειμένου για πρόσωπα που πάσχουν από εγκεφαλική παράλυση, νοητική αναπηρία, αυτισμό ή σύνδρομο DOWN, ποσοστό από εξήντα επτά τοις εκατό (67%) και άνω, με την προϋπόθεση ότι το ακίνητο αποτελεί την κύρια και ιδιοκατοικούμενη κατοικία αυτού (Filippakopoulou&Potsiou, 2013). Ο μειωμένος συντελεστής εφαρμόζεται και στην περίπτωση που η κύρια και ιδιοκατοικούμενη κατοικία ανήκει κατά πλήρη κυριότητα ή κατά συγκυριότητα ή επικαρπία ή ποσοστό αυτών στον ή στη σύζυγο του ή της δικαιούχου, καθώς και όταν το ποσοστό συνιδιοκτησίας επί της κύριας ιδιοκατοικούμενης κατοικίας κατανέμεται μεταξύ των συζύγων.

Για την εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή απαιτείται να πληρούνται οι εξής προϋποθέσεις:

- η τιμή ζώνης του ακινήτου να μην υπερβαίνει τις τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ,
- το εμβαδόν του ακινήτου να μην υπερβαίνει τα εκατόν είκοσι (120) τ.μ., τα οποία προσαυξάνονται κατά 20 τ.μ. για κάθε προστατευόμενο τέκνο και μέχρι τα 200 τ.μ.. Εφόσον το εμβαδόν του ακινήτου υπερβαίνει την έκταση που ορίζεται στο προηγούμενο εδάφιο, για την επιπλέον επιφάνει-

ια το Ε.Ε.Τ.Α. υπολογίζεται χωρίς την εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή,

- η συνολική αξία της ακίνητης περιουσίας έτους 2010 του δικαιούχου να μην υπερβαίνει τις εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ, οι οποίες προσαυξάνονται κατά δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ για κάθε προστατευόμενο τέκνο, σύμφωνα με το άρθρο 7 του Κ.Φ.Ε.. Αν το ακίνητο ανήκει κατά ποσοστό στους δύο συζύγους ή μόνο στον ή στη σύζυγο του δικαιούχου και ζητείται ο υπολογισμός του Ε.Ε.Τ.Α. με την εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή και από τους δύο συζύγους ή μόνο από τον άλλο σύζυγο αντίστοιχα, η συνολική αξία της ακίνητης περιουσίας έτους 2010 και των δύο συζύγων δεν πρέπει να υπερβαίνει τις εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ, οι οποίες προσαυξάνονται κατά δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ για κάθε προστατευόμενο τέκνο, σύμφωνα με το άρθρο 7 του Κ.Φ.Ε. .

Δεν οφείλεται το Ε.Ε.Τ.Α. για ένα ακίνητο που αποτελεί την κύρια και ιδιοκατοικούμενη κατοικία και ανήκει κατά κυριότητα ή επικαρπία ή ποσοστό αυτών (Filippakoroulou&Potsiou, 2013):

- σε μακροχρόνια άνεργο με μη διακοπτόμενο χρόνο ανεργίας ίσο ή μεγαλύτερο του ενός έτους, κατά την ημερομηνία έκδοσης του πρώτου λογαριασμού που περιλαμβάνει Ε.Ε.Τ.Α., εγγεγραμμένο στα μητρώα του ΟΑ-ΕΔ ή στους καταλόγους προσφερομένων προς εργασία του Γραφείου Ευρέσεως Ναυτικής Εργασίας και των παραρτημάτων του ή του λογαριασμού ανεργίας προσωπικού ημερήσιων εφημερίδων Αθηνών και Θεσσαλονίκης ή του λογαριασμού ανεργίας τεχνικών τύπου Αθηνών και Θεσσαλονίκης και
- σε άνεργο που επιδοτήθηκε λόγω τακτικής επιδότησης από τους ως άνω φορείς και λογαριασμούς κατά τους έξι (6) τουλάχιστον από τους δώδεκα (12) μήνες που προηγούνται της ημερομηνίας έκδοσης του πρώτου λογαριασμού που περιλαμβάνει Ε.Ε.Τ.Α.

Για την απαλλαγή του ακινήτου από το Ε.Ε.Τ.Α. απαιτείται να πληρούνται οι εξής προϋποθέσεις (Filippakoroulou&Potsiou, 2013):

- ο υποκείμενος στο Ε.Ε.Τ.Α. να είναι άνεργος κατά την ημερομηνία έκδοσης του πρώτου λογαριασμού που περιλαμβάνει Ε.Ε.Τ.Α.,
- η τιμή ζώνης του ακινήτου να μην υπερβαίνει τις τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ,
- το οικογενειακό εισόδημα, κατά το οικονομικό έτος 2013, να μην υπερβαίνει τις δώδεκα χιλιάδες (12.000) ευρώ,
- το εμβαδόν του ακινήτου να μην υπερβαίνει τα εκατόν είκοσι (120) τ.μ., τα οποία προσαυξάνονται κατά 20 τ.μ. για κάθε προστατευόμενο τέκνο και μέχρι τα 200 τ.μ.. Εφόσον το εμβαδόν του ακινήτου υπερβαίνει την έκταση που ορίζεται στο προηγούμενο εδάφιο, για την επιπλέον επιφάνεια το Ε.Ε.Τ.Α. υπολογίζεται χωρίς την εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή,
- η συνολική αξία της ακίνητης περιουσίας έτους 2010 του δικαιούχου να μην υπερβαίνει τις εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ, οι οποίες προσαυξάνονται κατά δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ για κάθε προστατευόμενο τέκνο, σύμφωνα με το άρθρο 7 του Κ.Φ.Ε. .

Για ακίνητα που αποτελούν την κύρια και ιδιοκατοικούμενη κατοικία και ανήκουν κατά κυριότητα ή επικαρπία ή ποσοστό αυτών σε πρόσωπο που ευρίσκεται σε κατάσταση φτώχειας ή απειλείται με φτώχεια, με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, θα εξειδικευθούν τα κριτήρια και θα καθορισθούν τα αρμόδια όργανα και η εφαρμοστέα διαδικασία για την πληρωμή του Ε.Ε.Τ.Α. σε περισσότερες δόσεις ή για τη μείωση του ύψους του, στο μέτρο που είναι αναγκαίο, ή για την πλήρη απαλλαγή του από την υποχρέωση καταβολής, έτσι ώστε τα υπόχρεα πρόσωπα να μπορούν να ανταποκριθούν στην καταβολή του, χωρίς να τίθεται σε κίνδυνο η διαβίωση των ιδίων ή των προσώπων που συνοικούν με αυτούς και τους βαρύνουν φορολογικά.

2.4. ΙΣΧΥΟΥΣΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΑΠΟ ΤΗΝ 01/01/2014 ΕΩΣ 31/12/2016 (ΕΝ.Φ.Ι.Α.)

Από το έτος 2014 και για κάθε επόμενο έτος επιβάλλεται Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) στα δικαιώματα της παραγράφου 2 του παρόντος, σε ακίνητα που βρίσκονται στην Ελλάδα και ανήκουν σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή κάθε είδους νομικές οντότητες την 1η Ιανουαρίου κάθε έτους.

Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. επιβάλλεται στα εμπράγματα δικαιώματα της πλήρους κυριότητας, της ψιλής κυριότητας, της επικαρπίας, της οίκησης και της επιφάνειας επί του ακινήτου. Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. επιβάλλεται και στα εμπράγματα ή ενοχικά δικαιώματα της αποκλειστικής χρήσης θέσης στάθμευσης, βοηθητικού χώρου και κολυμβητικής δεξαμενής, που βρίσκονται σε κοινόκτητο τμήμα του ακινήτου και αποτελούν παρακολούθημα των παραπάνω εμπραγμάτων δικαιωμάτων. Εξαιρετικά, επιβάλλεται και στο δικαίωμα της νομής ή οιονεί νομής, της κατοχής, καθώς και στη δέσμευση δικαιωμάτων επί του ακινήτου από Ο.Τ.Α. σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 2 (Μαστρογιάννη, 2014).

Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. ισούται με το άθροισμα του κύριου φόρου επί του κάθε ακινήτου και του συμπληρωματικού φόρου επί της συνολικής αξίας των δικαιωμάτων επί των ακινήτων του υποκειμένου στο φόρο.

Τα δικαιώματα επί των οποίων επιβάλλεται ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. ετησίως είναι αυτά που υπάρχουν την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας, ανεξάρτητα από μεταβολές που τυχόν επέρχονται κατά τη διάρκεια του έτους αυτού και ανεξάρτητα από τη μεταγραφή του τίτλου κτήσης (Μαστρογιάννη, 2014).

Για τον καθορισμό του ΕΝ.Φ.Ι.Α. λαμβάνεται υπόψη η πραγματική κατάσταση του ακινήτου. Η πραγματική κατάσταση του ακινήτου προκύπτει από την

οριστική εγγραφή στο κτηματολογικό γραφείο. Αν δεν υπάρχει οριστική εγγραφή, λαμβάνονται υπόψη τα στοιχεία του ακινήτου, όπως προκύπτουν από τον τίτλο κτήσης. Αν δεν υπάρχει τίτλος κτήσης, λαμβάνονται υπόψη τα στοιχεία της πραγματικής κατάστασης του ακινήτου. Αν η πραγματική επιφάνεια του ακινήτου υπερβαίνει αυτή που αναγράφεται στην οριστική εγγραφή στο κτηματολογικό γραφείο ή στον τίτλο κτήσης ή στην άδεια οικοδομής ή έχει γίνει αλλαγή της χρήσης του ακινήτου, λαμβάνεται υπόψη η πραγματική επιφάνεια και η πραγματική χρήση του ακινήτου.

Υποκείμενο του ΕΝ.Φ.Ι.Α. είναι κάθε πρόσωπο ή οντότητα του άρθρου 1, ανάλογα με το δικαίωμα και το ποσοστό του, και ειδικότερα (Μαστρογιάννη, 2014):

- Αυτός που αποκτά δικαίωμα σε ακίνητο από οποιαδήποτε αιτία, από την ημερομηνία σύνταξης του οριστικού συμβολαίου κτήσης ή από την ημερομηνία τελεσιδικίας της δικαστικής απόφασης με την οποία αναγνωρίζεται δικαίωμα ή καταδικάζεται ο δικαιοπάροχος σε δήλωση βουλήσεως.
- Ο υπερθεματιστής, από την ημερομηνία σύνταξης της κατακυρωτικής έκθεσης.

Ο κληρονόμος και ειδικότερα (Μαστρογιάννη, 2014):

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

Όποιος έχει αποκτήσει δικαίωμα σε ακίνητο με οριστικό συμβόλαιο δωρεάς αιτία θανάτου, εφόσον ο θάνατος επήλθε μέχρι και την 31 η Δεκεμβρίου του προηγούμενου της φορολογίας έτους. Υποκείμενο του ΕΝ.Φ.Ι.Α. είναι και:

- Αυτός που αποκτά δικαίωμα με προσύμφωνο αγοράς, εφόσον σε αυτό προβλέπεται η κατάρτιση της εμπράγματης δικαιοπραξίας με αυτοσύμβαση, με εξαίρεση το εργολαβικό προσύμφωνο.
- Ο δικαιούχος ακινήτου από το Δημόσιο ή τον Οργανισμό Εργατικής Κατοικίας ή Οργανισμό Τοπικής Αυτοδιοίκησης ή Ν.Π.Δ.Δ. και για το χρονικό διάστημα πριν από τη σύνταξη οριστικού παραχωρητηρίου, εφόσον έχει παραλάβει το ακίνητο.
- Ο κηδεμόνας για τα ακίνητα σχολάζουσας κληρονομιάς.
- Ο εκτελεστής διαθήκης ή εκκαθαριστής κληρονομιάς για τα κληρονομικά ακίνητα.
- Ο μεσεγγυούχος ακινήτου.
- Ο σύνδικος της πτώχευσης.
- Ο νομέας επίδικου ακινήτου. Αν το ακίνητο εκνικηθεί με τελεσίδικη απόφαση, ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. που καταβλήθηκε δεν επιστρέφεται.
- Ο εργολάβος, για ακίνητο το οποίο, αν και συμφωνήθηκε να μεταβιβασθεί δεν έχει μεταβιβαστεί από τον γηπεδούχο στον εργολάβο ή σε τρίτα πρόσωπα που αυτός θα είχε υποδείξει, εφόσον έχουν παρέλθει τέσσερα (4) έτη από την ημερομηνία θεώρησης από την Ελληνική Αστυνομία της οικοδομικής άδειας για την έναρξη των εργασιών ή έχουν εκμισθωθεί ή χρησιμοποιηθεί με οποιονδήποτε τρόπο εντός των τεσσάρων (4) αυτών ετών από τον εργολάβο.
- Ο κάτοχος ακινήτου που ανήκει σε φορέα της Γενικής Κυβέρνησης, χωρίς τη συναίνεση του φορέα.
- Ο κάτοχος ακινήτου, πλην του Δημοσίου, που ανήκει στην ΕΤΑΔ ΑΕ και στην «Παράκτιο Αττικό Μέτωπο Α.Ε.», με τη συναίνεση των ως άνω εταιρειών και ανεξαρτήτως του τρόπου περιέλευσης σε αυτόν της κατοχής του ακινήτου.
- Ο Ο.Τ.Α. για ακίνητο που δεσμεύει για οποιονδήποτε λόγο και για το χρονικό διάστημα κατά το οποίο εκκρεμεί η καταβολή σχετικής αποζημίωσης. Με κοινή απόφαση των Υπουργών Εσωτερικών, Οικονομικών και

Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων ρυθμίζονται τα ειδικότερα θέματα εφαρμογής των διατάξεων της παρούσας περίπτωσης.

Ο πλήρης κύριος υποχρεούται στην καταβολή του συνολικού ΕΝ.Φ.Ι.Α. που βαρύνει το ακίνητο κατά το ποσοστό συνιδιοκτησίας του.

Αν συστάθηκε επικαρπία, ο συνολικός ΕΝ.Φ.Ι.Α. που βαρύνει το ακίνητο επιμερίζεται μεταξύ του ψιλού κυρίου και του επικαρπωτή ως εξής (Μαστρογιάννη, 2014):

- Αν ο επικαρπωτής είναι φυσικό πρόσωπο, ο φόρος που αναλογεί στο δικαίωμα αυτό ορίζεται ως ποσοστό του φόρου που αναλογεί στην πλήρη κυριότητα του ακινήτου, ανάλογα με την ηλικία του επικαρπωτή ως εξής:

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

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

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

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

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

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

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

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

- Αν ο επικαρπωτής δεν είναι φυσικό πρόσωπο, ο φόρος που αναλογεί στο δικαίωμα αυτό ορίζεται στα 8/10 του φόρου που αναλογεί στην πλήρη κυριότητα.
- Ο φόρος που αναλογεί στην ψιλή κυριότητα προκύπτει αν από το φόρο που αναλογεί στην πλήρη κυριότητα αφαιρεθεί ο φόρος που αναλογεί στην επικαρπία.

Ο κύριος φόρος που αναλογεί στην οίκηση και στο δικαίωμα της επιφάνειας ισούται με το φόρο που αναλογεί στην επικαρπία. Στην περίπτωση αυτή ο φόρος που αναλογεί στην πλήρη κυριότητα ισούται με το φόρο που αναλογεί στην ψιλή κυριότητα.

Ο κύριος φόρος που αναλογεί στο εμπράγματο ή ενοχικό δικαίωμα του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 1 προκύπτει σύμφωνα με το εμπράγματο δικαίωμα επί του ακινήτου του οποίου αποτελεί παρακολούθημα και κατά το ποσοστό του επί αυτού.

Ο κύριος φόρος που αναλογεί σε ακίνητο των περιπτώσεων θ', ι' και ια' της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού, ισούται με το φόρο που αναλογεί στην πλήρη κυριότητα, χωρίς να οφείλεται τέτοιος φόρος από τον κύριο του ακινήτου.

2.4.1. Απαλλαγές από τον ενιαίο φόρο ιδιοκτησίας ακινήτων

Απαλλάσσονται από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. τα δικαιώματα στα ακίνητα που ανήκουν (Μαστρογιάννη, 2014):

- Στο Δημόσιο, στο Ταμείο Αξιοποίησης της Ιδιωτικής Περιουσίας του Δημοσίου (Τ.Α.Ι.ΠΕ.Δ.), στην Εταιρεία των Ακινήτων του Δημοσίου

(ΕΤ.Α.Δ. Α.Ε.) και στην εταιρεία «Παράκτιο Αττικό Μέτωπο Α.Ε.» με την επιφύλαξη της παραγράφου 7 του άρθρου 2.

- Σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.), νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου (Ν.Π.Ι.Δ.), που εντάσσονται στους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, καθώς και σε Ο.Τ.Α. και ιδιοχρησιμοποιούνται ή παραχωρούνται δωρεάν στο Δημόσιο. Οι ανώνυμες εταιρείες της Γενικής Κυβέρνησης, με την επιφύλαξη της προηγούμενης περίπτωσης, δεν απαλλάσσονται από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α..
- Σε ξένα κράτη, εφόσον το ακίνητο χρησιμοποιείται για την εγκατάσταση πρεσβείας ή προξενείου του ξένου κράτους ή για την εγκατάσταση πρεσβευτή, πρόξενου και λοιπών διπλωματικών αντιπροσώπων και πρακτόρων του ξένου κράτους, με τον όρο της αμοιβαιότητας.
- Σε Ν.Π.Δ.Δ. που δεν εντάσσονται στους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης και ιδιοχρησιμοποιούνται αποκλειστικά για την εκπλήρωση μορφωτικού, εκπαιδευτικού, πολιτιστικού, αθλητικού, θρησκευτικού, φιλανθρωπικού και κοινωφελούς σκοπού ή παραχωρούνται δωρεάν στο Δημόσιο.
- Σε Ν.Π.Ι.Δ. που δεν εντάσσονται στους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και ιδιοχρησιμοποιούνται αποκλειστικά για την εκπλήρωση μορφωτικού, εκπαιδευτικού, πολιτιστικού, αθλητικού, θρησκευτικού, φιλανθρωπικού και κοινωφελούς σκοπού ή παραχωρούνται δωρεάν στο Δημόσιο.
- Σε νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες των γνωστών θρησκειών και δογμάτων κατά την παρ. 2 του άρθρου 13 του Συντάγματος και ιδιοχρησιμοποιούνται για την εκπλήρωση του λατρευτικού, θρησκευτικού και κοινωφελούς έργου τους.
- Στα νομικά πρόσωπα που υπάγονται στο ειδικό καθεστώς διοίκησης και διαχείρισης του ν. 3647/2008 (Α' 37) και ιδιοχρησιμοποιούνται.

Απαλλάσσονται από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. και τα δικαιώματα στα ακίνητα για τα οποία (Μαστρογιάννη, 2014):

- Υφίσταται απαγόρευση οποιασδήποτε χρήσης, σύμφωνα με τον ισχύοντα Πολεοδομικό Σχεδιασμό, ιδίως ρυμοτομικό βάρος, ρυμοτομική απαλλοτριώση, δέσμευση ακινήτου για κοινωφελή ή κοινόχρηστο σκοπό ή για λόγους προστασίας μνημείων και αρχαιοτήτων, ιδίως αρχαιολογική δέσμευση για ανασκαφές, κήρυξη αρχαιολογικού χώρου, καθώς και για λόγους προστασίας του περιβάλλοντος, που έχει επιβληθεί από φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, αποκλειστικά κατά το μέρος για το οποίο υφίσταται η ως άνω απαγόρευση. Σε περίπτωση μερικής απαγόρευσης χρήσης ακινήτου εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμού ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. μειώνεται κατά τριάντα τοις εκατό (30%). Σε περίπτωση μερικής απαγόρευσης χρήσης ακινήτου εντός σχεδίου πόλης ή οικισμού, ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. μειώνεται κατά εξήντα τοις εκατό (60%).
- Έχει διαταχθεί με αμετάκλητη δικαστική απόφαση η αποδέσμευση από απαλλοτριώση ή ρυμοτομικό βάρος ή δέσμευση κάθε είδους και δεν έχει εκδοθεί σχετική πράξη της Διοίκησης για την ως άνω αποδέσμευση.
- Έχει εκδοθεί αμετάκλητη δικαστική απόφαση ή οριστική διοικητική πράξη αποζημίωσης για απαλλοτριώση ή ρυμοτομικό βάρος ή δέσμευση κάθε είδους και δεν έχει καταβληθεί η αποζημίωση μετά από ένα (1) έτος από το έτος έκδοσης της παραπάνω απόφασης.

Οι παραπάνω απαλλαγές ή μειώσεις από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό της πλήρους αποζημίωσης σχετικά με τα δικαιώματα της παραγράφου 2 του άρθρου 1.

Κάθε άλλη διάταξη, γενική ή ειδική, που αφορά απαλλαγές από φόρους ή τέλη, δεν εφαρμόζεται για τον Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακίνητης Περιουσίας,

με εξαίρεση τις συμβάσεις παραχώρησης του Δημοσίου που έχουν κυρωθεί με νόμο μέχρι την κατάθεση στη Βουλή του σχεδίου του παρόντος νόμου, εφόσον σε αυτές είχε προβλεφθεί η πλήρης απαλλαγή από φόρους ακίνητης περιουσίας.

2.4.2. Υπολογισμός του κύριου φόρου

Ο κύριος φόρος που αναλογεί στα δικαιώματα επί των κτισμάτων υπολογίζεται με βάση τη γεωγραφική θέση, την επιφάνεια, τη χρήση, την παλαιότητα, τον όροφο και τον αριθμό προσόψεων του κτίσματος (Μαστρογιάννη, 2014).

Ειδικότερα:

- Η γεωγραφική θέση του κτίσματος προσδιορίζει την τιμή ζώνης, στην οποία υπάγεται αυτό, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982 (Α' 43) και των αποφάσεων του Υπουργού Οικονομικών που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότησή του. Ανάλογα με την τιμή ζώνης που ισχύει την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας, γίνεται κατάταξη του κτίσματος σε αντίστοιχη φορολογική ζώνη (Φ.Ζ.).
- Η επιφάνεια υπολογίζεται σε τετραγωνικά μέτρα.
- Προκειμένου για ειδικά κτίρια, η επιφάνεια απομειώνεται με την εφαρμογή Συντελεστή Απομείωσης Επιφανείας (Σ.Α.Ε.). Ως ειδικά κτίρια για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος κεφαλαίου νοούνται τα κτίσματα των περιπτώσεων δ', ε', στ', ζ', η' και θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 2 της υπ' αριθμ.1129485/479/ 3.12.1996 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών (Β' 1152), με τις προϋποθέσεις που ορίζονται σε αυτή.
- Η χρήση των χώρων του κτίσματος διακρίνεται σε κύρια και βοηθητική. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ορίζεται η διάκριση των χώρων σε κύρια και βοηθητική σχετικά με την επιβολή του ΕΝ.Φ.Ι.Α. και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου.
- Η παλαιότητα του κτίσματος προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ του έτους φορολογίας και του έτους έκδοσης της νεώτερης οικοδομικής άδειας. Αν δεν υπάρχει οικοδομική άδεια, ως έτος έκδοσής της λαμβάνεται το έτος κατασκευής το οποίο προκύπτει από δημόσιο έγγραφο. Αν το έτος κατασκευής δεν προκύπτει από δημόσιο έγγραφο ή από τη δήλωση στοιχείων ακινήτων, ως έτος έκδοσης της άδειας λαμβάνεται το έτος κατά το οποίο δηλώθηκε το κτίσμα με την υποβολή προς τη Φορολογική Διοίκηση της δήλωσης στοιχείων ακινήτων.

Κτίσματα εντός ή εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμού, για τα οποία δεν έχει καθοριστεί τιμή ζώνης, καθώς και τα ειδικά κτίρια της υποπαραγράφου γ' της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, εντάσσονται στην κατώτερη τιμή ζώνης της Δημοτικής Ενότητας στην οποία βρίσκονται. Αν δεν έχουν καθοριστεί τιμές ζώνης στη Δημοτική Ενότητα, εντάσσονται στην κατώτερη τιμή ζώνης του οικείου Δήμου και, αν δεν έχουν καθοριστεί τιμές ζώνης στο Δήμο, εντάσσονται στην κατώτερη τιμή ζώνης της οικείας Περιφερειακής Ενότητας.

2.4.3. Υπολογισμός του συμπληρωματικού φόρου

Στην αξία των δικαιωμάτων της παραγράφου 2 του άρθρου 1 επιβάλλεται συμπληρωματικός ΕΝ.Φ.Ι.Α., ο οποίος υπολογίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των επόμενων παραγράφων του παρόντος (Μαστρογιάννη, 2014).

Για κάθε φυσικό πρόσωπο ο συμπληρωματικός φόρος επιβάλλεται και υπολογίζεται στο μέρος της συνολικής αξίας των δικαιωμάτων της παραγράφου 2 του άρθρου 1, σύμφωνα με τα κλιμάκια και τους συντελεστές του παρακάτω πίνακα.

Στη συνολική αξία των δικαιωμάτων της παραγράφου 2 του άρθρου 1 κατά το προηγούμενο εδάφιο δεν συνυπολογίζεται η αξία των δικαιωμάτων επί των γηπέδων εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμού σύμφωνα με την παράγραφο Β.2 του παρόντος (Μαστρογιάννη, 2014). Στη συνολική αξία του πρώτου εδαφίου δεν συνυπολογίζεται η αξία των δικαιωμάτων επί των κτιρίων που είναι προγενέστερα των εκάστοτε τελευταίων εκατό (100) ετών και τα οποία, έχουν χαρακτηριστεί ως ιστορικά διατηρητέα μνημεία ή ως έργα τέχνης, καθώς και των τυχόν αναλογούντων σε αυτά ποσοστών των επί των γηπέδων ή οικοπέδων στα οποία βρίσκονται.

ΚΛΙΜΑΚΙΟ (€)

Συντελεστής

0,01 - 300.000	0,0%
300.000,01 - 400.000	0,1%
400.000,01 - 500.000	0,2%
500.000,01 - 600.000	0,3%
600.000,01 - 700.000	0,6%
700.000,01 - 800.000	0,7%
800.000,01 - 900.000	0,8%
900.000,01 - 1.000.000	0,9%
Υπερβάλλον	1,0%

Πίνακας 3.8.: Πίνακα συντελεστών συμπληρωματικού φόρου ΕΝ.Φ.Ι.Α.

Πηγή : Ν.4223/2013 (ΦΕΚ 287Α,31-12-2013)

Για κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, ο συμπληρωματικός ΕΝ.Φ.Ι.Α. επιβάλλεται και υπολογίζεται στη συνολική αξία των δικαιωμάτων της

παραγράφου 2 του άρθρου 1 και ισούται με το πέντε τοις χιλίοις (5%). Στην, κατά το προηγούμενο εδάφιο, συνολική αξία δεν συμπεριλαμβάνεται, για τον υπολογισμό του συμπληρωματικού ΕΝ.Φ.Ι.Α. (Μαστρογιάννη, 2014):

- η αξία των δικαιωμάτων σε ακίνητα των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που απαλλάσσονται και κατά το μέρος της οριζόμενης απαλλαγής σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του παρόντος,
- η αξία των δικαιωμάτων σε ακίνητα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των περιπτώσεων δ' της παραγράφου Β.1 και η' της παραγράφου Β.2 του άρθρου 4 του παρόντος,
- η αξία των δικαιωμάτων σε κτίσματα της παραγράφου Α.1 του άρθρου 4 του παρόντος, καθώς και σε οικόπεδα και γήπεδα των παραγράφων Β.1 και Β.2, εφόσον αυτά ιδιοχρησιμοποιούνται για την παραγωγή ή την άσκηση κάθε είδους επιχειρηματικής δραστηριότητας, ανεξαρτήτως αντικειμένου εργασιών. Ειδικά, για τα Ν.Π.Δ.Δ. και τα Ν.Π.Ι.Δ. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, όπως ορίζονται στις περιπτώσεις β', ε', στ' και ζ' του άρθρου 3 του παρόντος και τις Ανώνυμες Εταιρείες Επενδύσεων σε Ακίνητη Περιουσία (Α.Ε.Ε.Α.Π.) του ν. 2778/1999, ο συμπληρωματικός ΕΝ.Φ.Ι.Α. ισούται με δύο και μισό τοις χιλίοις (2,5%) επί της συνολικής αξίας των δικαιωμάτων της παραγράφου 2 του άρθρου 1 για τα ακίνητα που δεν ιδιοχρησιμοποιούν.

Κατά τα λοιπά, για τον υπολογισμό του συμπληρωματικού φόρου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 3842/2010, όπως ισχύει κάθε φορά.

3.4.4. Χορήγηση εκπτώσεων και αναστολή πληρωμής φόρου

Με πράξη της Φορολογικής Διοίκησης χορηγείται έκπτωση πενήντα τοις εκατό (50%) στον φορολογούμενο, τον ή την σύζυγο και τα εξαρτώμενα τέκνα της οικογένειάς του επί του ΕΝ.Φ.Ι.Α. που βεβαιώθηκε στα παραπάνω πρόσωπα, αν

διαπιστώνεται οικονομική αδυναμία πληρωμής της συνολικής οφειλής για το οικείο έτος.

Η παραπάνω έκπτωση χορηγείται για τον οφειλόμενο ΕΝ.Φ.Ι.Α. κάθε έτους, εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις (Μαστρογιάννη, 2014):

- το συνολικό φορολογητέο οικογενειακό εισόδημα του προηγούμενου φορολογικού έτους, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε., δεν υπερβαίνει τις εννέα χιλιάδες (9.000) ευρώ, προσαυξημένο κατά χίλια (1.000) ευρώ για τον ή την σύζυγο και κάθε εξαρτώμενο μέλος,
- το σύνολο της επιφάνειας των κτισμάτων στα οποία κατέχουν δικαιώματα της παραγράφου 2 του άρθρου 1, ο υπόχρεος δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, ο ή η σύζυγος και τα εξαρτώμενα τέκνα της οικογένειάς του, λαμβανομένου υπόψη του ποσοστού συνιδιοκτησίας, δεν υπερβαίνει τα εκατόν πενήντα τετραγωνικά μέτρα (150 μ²) και
- ο φορολογούμενος, ο ή η σύζυγος και τα εξαρτώμενα τέκνα της οικογένειάς του δεν έχουν ή δεν ευθύνονται με ληξιπρόθεσμες οφειλές που δεν έχουν ρυθμιστεί προς το Δημόσιο και τα Ασφαλιστικά Ταμεία.

Η έκπτωση της προηγούμενης παραγράφου ανέρχεται σε ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%), εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις (Μαστρογιάννη, 2014):

- Το συνολικό φορολογητέο οικογενειακό εισόδημα του προηγούμενου φορολογικού έτους, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. δεν υπερβαίνει τις δώδεκα χιλιάδες (12.000) ευρώ, προσαυξημένο κατά χίλια (1.000) ευρώ για τον ή την σύζυγο και κάθε εξαρτώμενο μέλος,
- το σύνολο της επιφάνειας των κτισμάτων στα οποία κατέχουν δικαιώματα της παραγράφου 2 του άρθρου 1, ο υπόχρεος δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, ο ή η σύζυγος και τα εξαρτώμενα τέκνα της οικογένειάς του, λαμβανομένου υπόψη του ποσοστού συνιδιοκτησίας, δεν υπερβαίνει τα εκατόν πενήντα τετραγωνικά μέτρα (150 μ²),

- ο φορολογούμενος, ο ή η σύζυγος και τα εξαρτώμενα τέκνα της οικογένειάς του δεν έχουν ή δεν ευθύνονται με ληξιπρόθεσμες οφειλές που δεν έχουν ρυθμιστεί προς το Δημόσιο και τα Ασφαλιστικά Ταμεία και
- ο αριθμός των εξαρτώμενων τέκνων ισούται ή υπερβαίνει τα τρία, ή ο φορολογούμενος, ο ή η σύζυγος ή οποιοδήποτε από τα εξαρτώμενα τέκνα της οικογένειάς του έχει αναπηρία σε ποσοστό ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω.

Με πράξη της Φορολογικής Διοίκησης μπορεί να χορηγείται αναστολή πληρωμής του φόρου σε νομικά πρόσωπα. Η αναστολή πληρωμής χορηγείται για τον οφειλόμενο ΕΝ.Φ.Ι.Α. ενός έτους και μπορεί να επαναχορηγηθεί μέχρι τρεις φορές εντός διαστήματος δέκα (10) ετών από τη χορήγηση της πρώτης αναστολής. Για τη χορήγησή της πρέπει να πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις (Μαστρογιάννη, 2014):

- ο συνολικός κύκλος εργασιών του νομικού προσώπου, κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. δεν υπερβαίνει το δεκαπλάσιο του συνολικού φόρου,
- ο συνολικός κύκλος εργασιών, όπως ορίζεται στο προηγούμενο εδάφιο, έχει παρουσιάσει μείωση άνω του τριάντα τοις εκατό (30%) σε σχέση με το προηγούμενο προς αυτό φορολογικό έτος, και
- το νομικό πρόσωπο δεν έχει ή δεν ευθύνεται για ληξιπρόθεσμες οφειλές προς το Δημόσιο και τα Ασφαλιστικά Ταμεία.

Κεφάλαιο 3ο: Φόρος ακίνητης περιουσίας και δημοσιονομική προσαρμογή

3.1. ΦΑΠ και Τοπική Αυτοδιοίκηση: Βασικά Χαρακτηριστικά

Η συζήτηση για τον ΦΑΠ σε διεθνές επίπεδο, σαν ένας φόρος της Τοπικής Αυτοδιοίκησης, έχει ως βάση της καταρχήν την κοινή παραδοχή ότι η Τοπική Αυτοδιοίκηση συνιστά το επίπεδο διακυβέρνησης το οποίο και θεωρείται υπεύθυνο αναφορικά με τον προσδιορισμό του ΦΑΠ και, ως απόρροια αυτού του προσδιορισμού, για τη δαπάνη του (Bahl&Martinez-Vazquez, 2006). Η συγκεκριμένη πολιτική ευθύνη της Τοπικής Αυτοδιοίκησης είναι και εκείνη που κατοχυρώνει τον έλεγχο στην άντληση και δαπάνη της σχετικής φορολογητέας ύλης. Αντίθετα, εκτιμάται ότι όσο μικρότερη είναι η πολιτική ευθύνη της Τοπικής Αυτοδιοίκησης όσον αφορά στον προσδιορισμό του ΦΑΠ, και όποιου άλλου εσόδου της, τόσο μικρότερος είναι και ο έλεγχός της σε αυτό το έσοδο.

Σχεδόν στο σύνολό τους, τα χαρακτηριστικά του ΦΑΠ, σαν ένας φόρος της Τοπικής Αυτοδιοίκησης, έχουν ως βάση τους την παραδοχή ότι την πολιτική ευθύνη αναφορικά με τον προσδιορισμό του την έχει η Τοπική Αυτοδιοίκηση. Σε κάθε περίπτωση ο ΦΑΠ, και οποιοσδήποτε άλλος φόρος, θεωρείται ως αδιαμφισβήτητα αυτοδιοικητικός φόρος, μόνο όταν τηρούνται όλες οι παρακάτω προϋποθέσεις (Bahl&Martinez-Vazquez, 2006):

- Ο Δήμος αποφασίζει εάν ή όχι θα επιλέξει να υιοθετήσει το φόρο
- Ο Δήμος αποφασίζει σε ποιους ιδιώτες και επιχειρήσεις θα αποδώσει ελαφρύνσεις ή εξαιρέσεις από τον φόρο
- Ο Δήμος διαχειρίζεται το φόρο (εκτιμά τη φορολογική επιβάρυνση, συλλέγει το φόρο και επιβάλλει τη συλλογή του σε περίπτωση μη συμμόρφωσης του φορολογούμενου)
- Ο Δήμος κρατά το σύνολο της φορολογητέας ύλης που συλλέγει
- Ο Δήμος ορίζει τη φοροδοτική βάση
- Ο Δήμος ορίζει το ύψος του φόρου ή τη φορολογική κλίμακα

3.2. Διεθνείς Τάσεις και Διαφοροποιήσεις για τον ΦΑΠ ως βασικό φόρο της Τοπικής Αυτοδιοίκησης

Σε διεθνές επίπεδο, ο βαθμός δημοσιονομικής αυτονομίας της Τοπικής Αυτοδιοίκησης διαφοροποιείται μεταξύ ενός φάσματος επιλογών (Bahl&Martinez-Vazquez, 2006):

- τη δυνατότητα της Τοπικής Αυτοδιοίκησης, είτε σε συνεργασία με την Κεντρική Διοίκηση είτε από μόνη της, να προσδιορίζει και να συλλέγει, μαζί με τον ΦΑΠ, άλλους φόρους και τέλη.
- τη μη φορολόγηση σε τοπικό επίπεδο και τη σχεδόν συνολική της εξάρτηση από κεντρικές μεταβιβάσεις
- την απόδοση της ευθύνης προσδιορισμού και συλλογής του ΦΑΠ στην Τοπική Αυτοδιοίκηση και τέλος

Η Ελλάδα βρίσκεται μεταξύ του πρώτου και δευτέρου σταδίου, στα οποία ναί μεν η Τοπική Αυτοδιοίκηση μπορεί να προσδιορίζει ανταποδοτικά τέλη για τη λειτουργία της αποκομιδής των απορριμμάτων και του φωτισμού, που από μια άποψη προσομοιάζουν ένα μικρό ΦΑΠ, όμως αυτά τα τέλη αποτελούν λιγότερο από το ποσοστό του 10% των εσόδων της Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Bird&Slack, 2004).

Οι συνολικοί φόροι στο πεδίο της ακίνητης περιουσίας στην δεκαετία του 2000 φτάνει στο ποσοστό του 2,1 % του ΑΕΠ κατά μέσο όρο στις χώρες του ΟΟΣΑ με τον ΦΑΠ να συνιστά την σημαντικότερη υποκατηγορία φορολογικών επιβαρύνσεων στην ακίνητη περιουσία και να αναλογεί για το 1,6 % του ΑΕΠ (Bird&Slack, 2004).

Γενικότερα, η ευρεία χρήση του ως φόρου Τοπικής Αυτοδιοίκησης μπορεί να θεωρηθεί σαν μία ένδειξη της πολιτικό - κοινωνικής απαίτησης για αποκέντρωση. Δηλαδή, όπως αναφέραμε και παραπάνω, με τη μεγαλύτερη ευμάρεια μιας χώρας ίσως αυξάνεται και η απαίτηση για αυτονομία σε όλα τα επίπεδα και αυτή η απαίτηση εκφράζεται και μέσα από την δημοσιονομική αποκέντρωση. Οι ανεπτυγμένες χώρες τείνουν με αυτό τον τρόπο να καρπούνται αυτόν τον φόρο και να μεγιστοποιούν την φορολογητέα ύλη που αποδίδει, διότι ακριβώς επιθυμούν τη διοικητική αποκέντρωση. Η διοικητική αποκέντρωση με τη σειρά της νομιμοποιεί τον προσδιορισμό και την συλλογή του ΦΑΠ από την Τοπική Αυτοδιοίκηση. Πρέπει να πούμε όμως ότι οι Τοπικές Αυτοδιοικήσεις των ανεπτυγμένων χωρών που βασίζονται μόνον στον ΦΑΠ τείνουν να έχουν περιορισμένες αρμοδιότητες διότι ο ΦΑΠ από μόνος του δεν αρκεί να χρηματοδοτήσει ένα εκτεταμένο τοπικό κράτος πρόνοιας (Bird&Slack, 2004).

Ο ΦΑΠ μπορεί να θεωρηθεί ως λιγότερο σημαντικός στις αναπτυσσόμενες χώρες στις οποίες, κατά κανόνα και η Τοπική Αυτοδιοίκηση έχει λιγότερες αρμοδιότητες. Οι αναπτυσσόμενες χώρες, σε πολλές περιπτώσεις, μπορούν να χαρακτηρισθούν χαρακτηρίζονται από αυταρχικά πολιτεύματα ή/και από μια αναπτυξιακή διαδικασία η οποία είναι κατευθυνόμενη από την Κεντρική

Διοίκηση και που απαιτεί συχνά την κεντρική κινητοποίηση εθνικών πόρων. Οι δύο αυτές παράμετροι από μόνες του ή συνδυαστικά δεν είναι συμβατές με μια ισχυρή, δημοσιονομικά αυτόνομη Τοπική Αυτοδιοίκηση (Bahl&Martinez-Vazquez, 2006).

Εκτός των άλλων, οι Τοπικές Αυτοδιοικήσεις των αναπτυσσόμενων χωρών είναι απρόθυμες σχετικά με τη φορολογική επιβάρυνσή τους, επί το πλείστον, χαμηλού εισοδήματος δημότες τους, οι ακίνητες αξίες δεν είναι καταγεγραμμένες ή δεν υπάρχουν καν τίτλοι ιδιοκτησίας, οι δε εύπορες τάξεις που θα μπορούσαν να φέρουν το βάρος του ΦΑΠ συχνά είναι ταυτόσημες με τις τοπικές ηγεσίες. Όπως όμως σωστά σημειώνει η βιβλιογραφία, ο ΦΑΠ σε τέτοιες χώρες έχει το επιπρόσθετο όφελος, πέραν της ανταποδοτικότητας και λογοδοσίας που προωθεί, της προοδευτικότητας διότι έμμεσα συλλαμβάνει την εκτεταμένη φοροδιαφυγή από το φόρο εισοδήματος που χαρακτηρίζει όλες τις αναπτυσσόμενες χώρες, στο βαθμό που μέρος αυτής της φοροδιαφυγής έχει τοποθετηθεί σε ακίνητες αξίες. Περιττό να πούμε ότι το ίδιο ισχύει και για την Ελλάδα (Bird&Slack, 2004).

3.3. Ο ΦΑΠ και η Μητροπολιτική Διακυβέρνηση

Οι Μητροπολιτικές Διοικήσεις απασχολούνται στο συντονισμό υπηρεσιών, δημιουργίας και διαχείρισης λειτουργιών, είναι δε σε θέση να επιτελέσουν το έργο τους μέσα από τον προσδιορισμό μιας επαρκούς φοροδοτικής βάσης, αλλά και τον δανεισμό από τις αγορές χρήματος και κεφαλαίου. Συνεπώς, η Μητροπολιτική Κυβέρνηση μπορεί να θεωρηθεί ως ταυτόσημη με την χαλάρωση του ελέγχου της Κεντρικής Διοίκησης, τη δημοσιονομική αποκέντρωση και την ανάληψη μειζόνων ευθυνών απέναντι στο εκλογικό σώμα σε τοπικό και μητροπολιτικό επίπεδο. Ακόμα και σε περίπτωση ύπαρξης μητροπολιτικής διακυβέρνησης χωρίς επαρκή δημοσιονομική αυτονομία είναι θέμα χρόνου να την απαιτήσει. Από την άλλη μεριά όμως, όπως στην περίπτωση της Κεντρικής & Ανατολικής Ευρώπης στην οποία επίσης θα αναφερθούμε, η ανισόροπη

αποκέντρωση που οδηγεί στη δημιουργία πολλών μικρών δήμων, στερώντας τη δυνατότητα της δημοσιονομικής αυτονομίας, τελικά επανα-εδραιώνει την κυριαρχία της Κεντρικής Διοίκησης (McCluskey&Plimmer, 2007).

Ως γενικός κανόνας, η χρηματοδότηση ακολουθεί τη λειτουργία και η λειτουργία τη διακυβέρνηση (π.χ. πρώτα ο μητροπολιτικός δήμος αναλαμβάνει τη συλλογή και επεξεργασία απορριμμάτων και μετά αποκτά την ικανότητα να αυτο-χρηματοδοτήσει αυτή τη λειτουργία) (Bahl&Martinez-Vazquez, 2006).

Στον αντίποδα της μητροπολιτικής διακυβέρνησης, των πολλών και μικρών δήμων, η βασική παρατήρηση είναι ότι η διοικητική διάσπαση επισύρει αναπόδραστα την εξάρτηση της Τοπικής Αυτοδιοίκησης από κεντρικές μεταβιβάσεις. Ο λόγος είναι ότι οι μικροί δήμοι δεν έχουν την ευρεία φοροδοτική βάση που θα τους επιτρέψει να είναι δημοσιονομικά αυτόνομοι. Πιθανόν, ως αντίμετρο, και σε γεωγραφικές περιφέρειες που στερούνται μητροπολιτικών πόλεων, οι περιφέρειες μπορούν να είναι η γεωγραφική μονάδα που φορολογεί και δαπανά ή επιμερίζει τους φόρους με βάση και την συνεισφορά του κάθε δήμου μιας περιφέρειας αλλά και την αναδιανομή σε περιφερειακό επίπεδο (McCluskey&Plimmer, 2007).

Είναι αξιοσημείωτό το γεγονός ότι, όποιο σύστημα χρηματοδότησης της Τοπικής Αυτοδιοίκησης και εάν επιλεγθεί θα απαιτήσει και θα διαμορφώσει την επιλογή των, εντός της επικράτειας, διακυβερνητικών μεταβιβάσεων. Ως θέμα αρχής οι μη ανταποδοτικοί φόροι χρησιμοποιούνται για αναδιανεμητικούς λόγους από την Κεντρική Διοίκηση.

Η μεγαλύτερη διοικητική αυτονομία πάντως εκ των πραγμάτων θα έχει την τάση να προκαλεί μεγαλύτερες ανισότητες μεταξύ των μονάδων της Τοπικής Αυτοδιοίκησης με επαρκή φοροδοτική βάση και αυτών με ανεπαρκή φοροδοτική βάση, οπότε η αυτονομία επισύρει και ένα σύστημα διακυβερνητικών μεταβιβάσεων που αντιμετωπίζουν αυτές τις διαμορφούμενες ανισότητες (McCluskey&Plimmer, 2007).

3.4. Ο ΦΑΠ ως Φόρος της Τοπικής Αυτοδιοίκησης και η Ελληνική Συγκυρία

Η Ελλάδα αποτελεί την τελευταία στην κατηγοριοποίησή των Τοπικών Αυτοδιοικήσεων της ΕΕ από δύο απόψεις και αναφορικά με τη σχέση δαπανών της Τοπικής Αυτοδιοίκησης επί του ΑΕΠ αλλά και αναφορικά με τη σχέση ιδίων φόρων της Τοπικής Αυτοδιοίκησης επί του συνόλου των εσόδων της Τοπικής Αυτοδιοίκησης. Διαφορετικά, η Τοπική Αυτοδιοίκηση της Ελλάδας έχει πολύ περιορισμένους πόρους και λίγοι από αυτούς είναι ίδιοι πόροι και δεν είναι μεταβιβάσεις της Κεντρικής Κυβέρνησης (Bahl&Martinez-Vazquez, 2006). Η συγκεκριμένη χαμηλή κατάταξη μπορεί να μεταφραστεί σε αρνητικές συνέπειες, που επιβεβαιώνονται και από την ανάλυση της σχετικής διεθνούς εμπειρίας για την Τοπική Ελληνική Αυτοδιοίκηση: ισχνή λογοδοσία σε τοπικό επίπεδο και ανάλογα περιορισμένη απαίτηση για την παροχή ποιοτικών, τοπικών δημόσιων αγαθών, ελάχιστα κίνητρα για τη διεύρυνση της τοπικής φοροδοτικής ικανότητας, έλλειψη ικανότητας για τη διαμόρφωση και χρηματοδότηση πολιτικών που είναι προσαρμοσμένες στις τοπικές συνθήκες (Slack, 2013).

Η μείωση κατά το ποσοστό του 50% περίπου των Κεντρικών Αυτοτελών Πόρων, η οποία έγινε με απόφαση της Κεντρικής Διοίκησης κατά τη διάρκεια των τελευταίων τριών ετών, λόγω της δημοσιονομικής κρίσης της χώρας, μπορεί να επιβεβαιώσει το καθοριστικό συμπέρασμα της βιβλιογραφίας ότι ο επιμερισμός φόρων που ορίζει και συλλέγει η Κεντρική Διοίκηση, με την Τοπική Αυτοδιοίκηση, δεν συνιστά τοπικό φόρο αλλά κατ' ουσία μεταβίβαση, η οποία ανά πάσα στιγμή μπορεί να σταματήσει ή να μειωθεί κατά την κρίση πάντα της Κεντρικής Διοίκησης (Slack, 2013).

Η απουσία της «πολιτικής ιδιοκτησίας» των ΚΑΠ σήμαινε ότι η Κεντρική Διοίκηση έκανε μία εύστοχη πολιτική εκτίμηση. Βάσιμα δηλαδή έκρινε ότι θα μπορούσε, με ένα ανεκτό πολιτικό κόστος να μειώσει σε πολύ μεγάλο βαθμό

τους ΚΑΠ, μια που οι Δήμοι της χώρας δεν θα ήταν σε θέση να προστρέξουν στην υποστήριξη των δημοτών τους για να αποτρέψουν αυτές τις περικοπές.

Εκτός των άλλων, η μείωση των ΚΑΠ κατά περίπου 50% επιβεβαιώνει ένα ακόμη συμπέρασμα της βιβλιογραφίας, δηλαδή ότι η δημοσιονομική αυτονομία της Τοπικής Αυτοδιοίκησης, και κυριότερα εκείνη η οποία βασίζεται στον ΦΑΠ, καθιστά πολύ περισσότερα προβλέψιμα τα έσοδά της, μια που δεν έχει ως βάση της μια ετήσια όσο και εγγενώς απρόβλεπτη διαπραγματεύση με την Κεντρική Διοίκηση. Δεν υπάρχει καμία αμφιβολία ότι παρά την κρίση και στο βαθμό που ένας τοπικός ΦΑΠ είχε προ ετών αντικαταστήσει τους ΚΑΠ, η μείωση των εσόδων των Δήμων της χώρας θα ήταν σήμερα κατά πολύ μικρότερη του 50% (Bahl&Martinez-Vazquez, 2006).

Κατά συνέπεια από τα παραπάνω, προκύπτει πως το πολιτικό βάρος που καλείται να αναλάβει η Τοπική Αυτοδιοίκηση της χώρας συνίσταται και μόνο στην μεταβίβαση σε αυτήν ενός φόρου που ήδη έχει προσδιορίσει και θα έχει συλλέξει για παραπάνω από τρία χρόνια, εάν συνυπολογίσουμε και το 2014, η Κεντρική Διοίκηση. Το πολιτικό βάρος αυτό συνίσταται(Slack, 2013):

- στην ενίσχυση της πολιτικής νομιμοποίησης του ΦΑΠ μια που πλέον και μετά την απαίτηση της Τοπικής Αυτοδιοίκησης για τη μεταβίβαση του σε αυτήν, δεν θα θεωρείται μόνο ή κυρίως απαίτηση της Τρόικας, αλλά ως απαραίτητο βήμα για τη δημοσιονομική αυτονομία και τελικά ωρίμανση του θεσμού της Τοπικής Αυτοδιοίκησης της χώρας και
- στην πολιτική ευθύνη για τον ανά δήμο προσδιορισμό και συλλογή του ΦΑΠ. Η Τοπική Αυτοδιοίκηση της χώρας βρίσκεται ακριβώς εκεί που βρίσκεται το Λονδίνο σήμερα, στο να ζητήσει δηλαδή την δημοσιονομικά ουδέτερη μεταβίβαση ενός φόρου από την Κεντρική Διοίκηση στην Τοπική Αυτοδιοίκηση.

Εκτός των άλλων, η απόδοση του ΦΑΠ στην Τοπική Αυτοδιοίκηση μπορεί να επιτρέψει πολιτικά και την ισομερή ανάληψη βαρών, μια που ο αγροτικός

πληθυσμός της χώρας, στον βαθμό που θα καταβάλλει τον ΦΑΠ όχι στην Κεντρική Διοίκηση αλλά στους Δήμους που διοικητικά ανήκει δεν θα μπορέσει να υπερασπιστεί με την ίδια αποτελεσματικότητα την ιστορική του φορολογική ασυλία.

Η μεταφορά του ΦΑΠ στα πλαίσια της λειτουργίας της Τοπικής Αυτοδιοίκησής δύναται να ενισχύσει τις τοπικές αναπτυξιακές συμμαχίες και να αναστρέψει τον προσανατολισμό των τοπικών συμμαχιών προς στην προσοδοθηρία από την Κεντρική Διοίκηση. Τοπική Αυτοδιοίκηση και τοπικές κοινωνίες, θα έχουν κάθε κίνητρο να κινηθούν γύρω από τον άξονα αυτού του τοπικού πια δημοσιονομικού μέσου, αναζητώντας από κοινού των ενάρετο κύκλο δαπανών που θα τονώνουν την τοπική ανάπτυξη συνεπώς την τοπική φοροδοτική ικανότητα. Αυτός ο προσανατολισμός είναι απόλυτα αναγκαίος ούτως ή άλλως εάν λάβουμε υπόψη την τουλάχιστον μεσοπρόθεσμη αδυναμία της Κεντρικής Διοίκησης για μεταβιβάσεις από το κέντρο στην περιφέρεια (Slack, 2013).

Κεφάλαιο 4^ο

Συγκριτική ανάλυση φορολόγησης ακίνητης περιουσίας από το 2010 έως το 2016 - παραδείγματα και συμπεράσματα

4.1 Παραδείγματα

Στα παραδείγματα που ακολουθούν, θα εξετάσουμε τη φορολογική επιβάρυνση ή ελάφρυνση των ιδιοκτητών ακινήτων, στα έτη αυτά. Γίνεται αναφορά σε φορολογούμενους με διαφορετική περιουσιακή εικόνα και συνθήκες διαβίωσης, για να μπορέσει να γίνει σύγκριση όσο το δυνατόν πιο ρεαλιστική.

4.1.1 Παράδειγμα 1ο – Αγρότης χαμηλού κοινωνικοοικονομικού στρώματος,

που κατοικεί σε παλιό σπίτι, έχοντας στην κατοχή του 2 σπίτια και κάποια αγροτεμάχια

Ο φορολογούμενος έχει κατά πλήρη κυριότητα (100%) 2 σπίτια και την μια αποθήκη όπου η τιμή ζώνης είναι Ζ 650., κατασκευής 1988, επιφάνειας 99 τ.μ. τα 2 σπίτια και 25 τ.μ η αποθήκη. Επίσης, στο ίδιο οικόπεδο έχει αγροτεμάχιο 2.000 τ.μ. με ελαιόδεντρα, αρδευόμενο.

ΦΑΠ 2010,2011,2012,2013: Λόγω συνολικής χαμηλής αντικειμενικής αξίας δεν οφείλεται ΦΑΠ.

Οι μόνες διαφορές που παρατηρούνται κατά τα έτη του ΦΑΠ για τον αγρότη είναι τα εξής:

- Το 2010 είχε Συνολική αξία ακινήτων 47.052,29€ έχοντας τα ίδια στην κατοχή του.
- Το 2011 είχε Συνολική αξία ακινήτων 44.545,85€ έχοντας τα ίδια στην κατοχή του.
- Το 2012 είχε ίδια Συνολική αξία ακινήτων 44.545,85€ με το 2011 έχοντας τα ίδια στην κατοχή του.
- Το 2013 είχε Συνολική αξία ακινήτων 38.005,26€ έχοντας τα ίδια στην κατοχή του.

ΕΝΦΙΑ 2014: 441,76 ευρώ. Αναλυτικά:

- για την κατοικία: 99 τ.μ = ο κύριος φόρος είναι 110,88 ευρώ
- για την 2^η κατοικία 99 τ.μ = ο κύριος φόρος είναι πάλι 110,88 ευρώ
- για τον χώρο 25 τ.μ. = ο κύριος φόρος είναι 2,74 ευρώ
- για τον άλλο χώρο. = ο κύριος φόρος είναι 23,88 ευρώ

Επιπλέον παρατηρούμε ότι τώρα με τον ΕΝΦΙΑ φορολογούνται ακόμα και οι ελιές που έχει ως εξής:

- 6 στρέμματα ελιές = ο κύριος φόρος είναι 13,20 ευρώ
- 10 στρέμματα ελιές = ο κύριος φόρος είναι 7,33 ευρώ
- 1 στρέμμα ελιές = ο κύριος φόρος είναι 2,20 ευρώ
- 2,7 στρέμματα ελιές = ο κύριος φόρος είναι 5,94 ευρώ
- 2 στρέμματα ελιές = ο κύριος φόρος είναι 4,40 ευρώ
- 6,5 στρέμματα ελιές = ο κύριος φόρος είναι 14,30 ευρώ
- 16 στρέμματα ελιές = ο κύριος φόρος είναι 35,20 ευρώ

- 7 στρέμματα ελιές= ο κύριος φόρος είναι 15,40 ευρώ
- 3 στρέμματα ελιές = ο κύριος φόρος είναι 6,60 ευρώ
- Βοσκοτόπι 50στρέμματα = ο κύριος φόρος είναι 27,50 ευρώ
- 9,5 στρέμματα ελιές = ο κύριος φόρος είναι 20,90 ευρώ
- 14 στρέμματα ελιές = ο κύριος φόρος είναι 10,27 ευρώ
- 9 στρέμματα ελιές = ο κύριος φόρος είναι 6,60 ευρώ
- Βοσκοτόπι 20στρέμματα = ο κύριος φόρος είναι 11,00 ευρώ
- 2 στρέμματα ελιές = ο κύριος φόρος είναι 4,84 ευρώ
- 10 στρέμματα ελιές = ο κύριος φόρος είναι 7,70 ευρώ

Οπότε συνολικά ο ΕΝΦΙΑ που καλείται να πληρώσει ο αγρότης το 2014 είναι: ο Συνολικός κύριος φόρος είναι 441,76 ευρώ.

ΕΝΦΙΑ 2015: 441,76 ευρώ. Είναι ακριβώς ο ίδιος με τον ΕΝΦΙΑ του 2014.

ΕΝΦΙΑ 2016: 447,53 ευρώ. Αναλυτικά:

- για την κατοικία: 99 τ.μ = ο κύριος φόρος είναι 110,88 ευρώ
- για την 2^η κατοικία 99 τ.μ = ο κύριος φόρος είναι πάλι 110,88 ευρώ
- για τον χώρο 25 τ.μ. = ο κύριος φόρος είναι 2,74 ευρώ
- για τον άλλο χώρο. = ο κύριος φόρος είναι **29,65 ευρώ**

Επιπλέον παρατηρούμε ότι τώρα με τον ΕΝΦΙΑ φορολογούνται ακόμα και οι ελιές που έχει ως εξής:

- 6 στρέμματα ελιές = ο κύριος φόρος είναι 13,20 ευρώ
- 10 στρέμματα ελιές = ο κύριος φόρος είναι 7,33 ευρώ
- 1 στρέμμα ελιές = ο κύριος φόρος είναι 2,20 ευρώ
- 2,7 στρέμματα ελιές = ο κύριος φόρος είναι 5,94 ευρώ
- 2 στρέμματα ελιές = ο κύριος φόρος είναι 4,40 ευρώ
- 6,5 στρέμματα ελιές = ο κύριος φόρος είναι 14,30 ευρώ
- 16 στρέμματα ελιές = ο κύριος φόρος είναι 35,20 ευρώ
- 7 στρέμματα ελιές = ο κύριος φόρος είναι 15,40 ευρώ
- 3 στρέμματα ελιές = ο κύριος φόρος είναι 6,60 ευρώ
- Βοσκοτόπι 50 στρέμματα = ο κύριος φόρος είναι 27,50 ευρώ

- 9,5 στρέμματα ελιές = ο κύριος φόρος είναι 20,90 ευρώ
- 14 στρέμματα ελιές = ο κύριος φόρος είναι 10,27 ευρώ
- 9 στρέμματα ελιές = ο κύριος φόρος είναι 6,60 ευρώ
- Βοσκοτόπι 20 στρέμματα = ο κύριος φόρος είναι 11,00 ευρώ
- 2 στρέμματα ελιές = ο κύριος φόρος είναι 4,84 ευρώ
- 10,5 στρέμματα ελιές = ο κύριος φόρος είναι 7,70 ευρώ

Οπότε συνολικά ο ΕΝΦΙΑ που καλείται να πληρώσει ο αγρότης το 2016 είναι: ο Συνολικός κύριος φόρος είναι 447,53 ευρώ.

Συμπεράσματα:

Αν και τα ποσά φόρου που προκύπτουν είναι αντικειμενικά μικρά, το έκτακτο τέλος 2011,2012,2013 και ο ΕΝΦΙΑ είναι ένα επιπλέον βάρος στον ήδη φτωχό τρόπο διαβίωσης που βιώνουν πολλοί ηλικιωμένοι στα χωριά ακόμα και αγρότες.

Ακόμα και στην περίπτωση του ΕΝΦΙΑ που εμφανίζεται χαμηλότερος κατά 19,8% και για τον οποίο ο φορολογούμενος πιθανότατα δικαιούται έκπτωση 50% λόγω χαμηλού εισοδήματος, η περιττή επιβάρυνση της μοναδικής κατοικίας του παραμένει, και τον ωθεί γρηγορότερα κάτω από τα όρια της φτώχειας.

Στο παράδειγμα αυτό λοιπόν, ο ΦΑΠ υπήρξε ο δικαιότερος φόρος για τον αγρότη, όχι επειδή δεν πληρώνει αλλά επειδή δεν θα έπρεπε να πληρώνει ένας φορολογούμενος που έχει απλά «μία στέγη πάνω απ' το κεφάλι του» κι ένα χωράφι για να βγάζει το λάδι της χρονιάς.

4.1.2 Παράδειγμα 2ο – Ξενοδοχείο, στο κέντρο του Ηρακλείου

Στο παράδειγμα αυτό, έχουμε μία ατομική επιχείρηση, που έχει περάσει από γενιά σε γενιά, και δραστηριοποιείται στον τομέα του τουρισμού- πυλώνας της Εθνικής οικονομίας...

Το κτίσμα έχει επιφάνεια 534 τ.μ. συνολικά (δωμάτια και κοινόχρηστοι χώροι), κτίστηκε το 1918 και βρίσκεται στην οδόστο κέντρο του Ηρακλείου, όπου η τιμή ζώνης είναι 2.200€/τμ. και αποτελείται από ισόγειο, 1ο και 2ο όροφο.

Αντικειμενική αξία ακινήτου: 386.850 ευρώ:

- **ΦΑΠ 2010:** κατώτερη της αφορολόγητης αξίας, επομένως δεν οφείλονται ΦΑΠ
- **ΦΑΠ 2011:** $(200.000*0)+(186.850*0,2\%)= 373,70$ ευρώ
- **ΦΑΠ 2012:** $(200.000*0)+(186.850*0,2\%)= 373,70$ ευρώ
- **ΦΑΠ 2013:** $(200.000*0)+(186.850*0,2\%)= 373,70$ ευρώ

ΕΕΤΗΔΕ 2011: ως κοινόχρηστοι απαλλασσόμενοι χώροι ορίζονται: $534 \text{ τμ} * 35\% = 186,9$ τμ. Επομένως: $(534 - 186,9) \text{ τμ} * 8 (\Sigma\text{ΕΤ}) * 1 (\Sigma\text{ΠΚ}) = 2.776,80$ ευρώ

ΕΕΤΗΔΕ 2012: $[(534 - 186,9) \text{ τμ} * 8 (\Sigma\text{ΕΤ}) * 1 (\Sigma\text{ΠΚ})] - 15\% = 2.360,28$ ευρώ

ΕΕΤΑ 2013: $[(534 - 186,9) \text{ τμ} * 8 (\Sigma\text{ΕΤ}) * 1 (\Sigma\text{ΠΚ})] - 15\% = 2.360,28$ ευρώ

ΕΝΦΙΑ 2014: ως κοινόχρηστοι απαλλασσόμενοι χώροι ορίζεται το 20% της επιφάνειας, δηλαδή $534 * 0,2 = 106,8$ τμ, και εφαρμόζεται στον υπολογισμό χρησιμοποιώντας το Συντελεστή Απομείωσης (ΣΑ) επιφάνειας κύριων χώρων, που στην περίπτωση μας είναι ίσος με 0,8.

Έτσι έχουμε:

$534 \text{ τμ} * 6 \text{ (ΒΦ)} * 0,8 \text{ (ΣΠΚ)} * 0,8 \text{ (ΣΑ)} * 0,5 \text{ (ΣΕΚ)} = 1.025,28 \text{ ευρώ}$

Τέλος, απαλλάσσεται του συμπληρωματικού φόρου ΕΝΦΙΑ λόγω ιδιόχρησης.

Συμπεράσματα:

Συγκρίνοντας τους φόρους ανά έτος, παρατηρούμε μείωση από το 2011 στο 2012, 13,22% και από το 2013 στο 2014, 62,5%. Από τη συνολική εικόνα φορολόγησης των τελευταίων πέντε ετών, συμπεραίνουμε ότι ο ΕΝΦΙΑ αποτελεί τον δικαιότερο, καθώς ο ιδιοκτήτης του ξενοδοχείου επιβαρύνεται με ένα ποσό που φαίνεται λογικό για την συνολική ρευστότητα της επιχείρησης. Αν υποθέσουμε ότι το ξενοδοχείο εμφανίζει καθαρά κέρδη χρήσης, 20.000 ευρώ, τότε μαζί με το φόρο εισοδήματος καλείται να πληρώσει:

Φόρο καθαρών κερδών: $20.000 \text{ Κ.Κ.} * 26\% = 5.200 \text{ ευρώ}$

Κύριο φόρο από ιδιόχρηση επαγγελματικής στέγης: $[(386.850 \text{ Αντ. Αξ.} * 3\% \text{ τεκμαρτό μίσθωμα ιδιόχρησης}) - 3\% \text{ αποσβέσεις}] * 10\% = 1.125,73 \text{ ευρώ}$

Συμπληρωματικό φόρο επί τεκμαρτού μισθώματος: $11.605,5 * 3\% = 348,17 \text{ ευρώ}$

ΕΝΦΙΑ 2014: 1.025,28 ευρώ

- Η συνολική επιβάρυνση λοιπόν ανέρχεται στα 7.699,18 ευρώ για τη χρήση 2014, δηλαδή το 38,5 % των κερδών του. Το ποσοστό είναι αρκετά υψηλό.

ΕΝΦΙΑ 2015: ως κοινόχρηστοι απαλλασσόμενοι χώροι ορίζεται το 20% της επιφάνειας, δηλαδή $534 * 0,2 = 106,8$ τμ, και εφαρμόζεται στον υπολογισμό χρησιμοποιώντας το Συντελεστή Απομείωσης (ΣΑ) επιφάνειας κύριων χώρων, που στην περίπτωση μας είναι ίσος με 0,8.

Έτσι έχουμε:

$$534 \text{ τμ} * 6 \text{ (ΒΦ)} * 0,8 \text{ (ΣΠΚ)} * 0,8 \text{ (ΣΑ)} * 0,5 \text{ (ΣΕΚ)} = \mathbf{1.025,28 \text{ ευρώ}}$$

Τέλος, απαλλάσσεται του συμπληρωματικού φόρου ΕΝΦΙΑ λόγω ιδιόχρησης.

ΕΝΦΙΑ 2015: 1.025,28 ευρώ

Επίλογος – Συμπεράσματα

Όπως προκύπτει από την παρούσα ανάλυση, ο φόρος ακίνητης περιουσίας, λειτουργώντας ως ένας βασικός φόρος, θεωρείται ότι έχει κάποια μοναδικά πλεονεκτήματα. Εκλαμβάνεται σαν ο κατεξοχήν ανταποδοτικός φόρος διότι αποτελεί το τίμημα το οποίο επιλέγει ο ιδιοκτήτης ενός ακινήτου για να ζήσει σε ένα τόπο με τα χαρακτηριστικά τα οποία αυτός ο τόπος έχει - διότι με τον ΦΑΠ που καταβάλλει θα χρηματοδοτηθεί η συλλογή των απορριμμάτων του, η επιδιόρθωση των δρόμων που χρησιμοποιεί, η κατασκευή των σχολείων όπου θα μορφωθούν τα παιδιά του, κλπ.

Ο φόρος αυτός, γενικότερα, μπορεί να θεωρηθεί ως ανταποδοτικός όχι μόνο για τους δημότες ιδιοκτήτες ακινήτων αλλά και για τις τοπικές επιχειρήσεις οι οποίες τον καταβάλλουν. Αυτό συμβαίνει διότι είναι ένας βασικός πυλώνας μιας εύρωστης τοπικής φορολογικής βάσης, η οποία μπορεί να χρηματοδοτήσει τοπικά δημόσια αγαθά και υπηρεσίες στα οποία βασίζεται η τοπική επιχειρηματικότητα.

Ο φόρος ακίνητης περιουσίας είναι πολύ σημαντικότερο έσοδο όσον αφορά στο τμήμα της Τοπικής Αυτοδιοίκησης, από ότι για την Κεντρική Διοίκηση, αυτό δίνει το κίνητρο στην Τοπική Αυτοδιοίκηση αναφορικά με τη ενίσχυση της φοροδοτική ικανότητας του του φόρου να μην την αφήσει να ατονήσει. Στην ίδια λογική κινείται και η Τοπική Αυτοδιοίκηση η οποία αποκτά τα κίνητρα να ασκήσει υπεύθυνη διαχείριση σε περίπτωση που, με τις ίδιες της ενέργειες, μέσα από την φορολογική της πολιτική, αυξάνει ή μειώνει τα έσοδα της.

Ωστόσο, έχει και πάρα πολλά μειονεκτήματα τα οποία είναι ένας συνδυασμός των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών του καθώς και της πολιτικής διάστασης τους. Κατά βάση, ο φόρος ακίνητης περιουσίας δεν είναι άμεσα συνδεδεμένος με το εισόδημα του φορολογούμενου αλλά με μη πραγματοποιημένες κεφαλαιουχικές υπεραξίες και βασίζεται σε υποκειμενικές αξιολογήσεις, όχι δηλαδή στο πραγματοποιημένο εισόδημα του δημότη αλλά στην εκτιμώμενη αξία του ακινήτου που κατέχει.

Σαν αποτέλεσμα των παραπάνω, οι πολιτικές ηγεσίες των Τοπικών Αυτοδιοικήσεων είτε δεν υιοθετούν τον φόρο ακίνητης περιουσίας, είτε τον καθλώνουν σε τέτοια επίπεδα που καταλήγει να μην αποτελεί σημαντικό έσοδο για την Τοπική Αυτοδιοίκηση. Από την άλλη μεριά, τα πολιτικά μειονεκτήματα του φόρου αυτού κάνει τις Κεντρικές Διοικήσεις ανάλογα πρόθυμες να τον «παραδώσουν» στην Τοπική Αυτοδιοίκηση.

Αναφορές – Πηγές

Ξένηβιβλιογραφία - Αρθρογραφία

Bahl, R., Martinez-Vazquez, J., The Property Tax in Developing Countries : Current Practice and Prospects, International Studies Program, Working Paper 06-37, Georgia State University, December 2006

Bahl, R.W., Linn, J.F., Wetzel, D.L., Financing Metropolitan Governments in Developing Countries, Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge Massachusetts, 2013

Balfoussias, A.(1990), Personal income taxation: Tax responsiveness, distributional and incentive effects - The case of Greece, KEPE, Athens.

Bird M.R., Subnational Taxation in Developing Countries – A Review of the Literature, Policy Research Working Paper 5450, World Bank, October 2010

Bird, M.R., Slack, E., Fiscal Aspects of Metropolitan Governance, University of Toronto, January 2004

Filippakopoulou M. – Potsiou C., (2013), Paper: A Research on Residential Property Taxation and its Impact on Real Estate Market in Greece, Athens.

McCluskey, W., Plimmer, F., The Potential for the Property Tax in the 2004 accession countries of Central and Eastern Europe, RICS Research Paper Series, Volume 7, Number 17, November 2007

Slack, E., International Comparison of Global City Financing – A Report to the London Finance Commission, Institute of Municipal Finance and Governance, Munk School of Global Affairs, University of Toronto, January 31, 2013

Ελληνική βιβλιογραφία - Αρθρογραφία

Γεωργακόπουλος Θ. (2005), Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική, Γ' Έκδοση, Εκδόσεις Ευγ. Μπένου, Αθήνα.

Δράγιος Α. & Μιχελινάκης Β., (2014), Φορολογία ακινήτων, PropertyTax, ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΕΚΔΟΣΕΩΝ ΝΟΜΙΚΗΣ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗΣ

Καράγιωργας Σ. (1981), Οι Δημοσιονομικοί Θεσμοί, Εκδόσεις Σάκκουλας, Αθήνα.

Λιάπης Κ. – Ροβόλης Α. – Γαλανός Χ., (2011), Άρθρο “Ανάλυση των φόρων που επιβάλλονται στα ακίνητα στην Ελλάδα: Διαχρονική και Περιφερειακή προσέγγιση”, Αθήνα.

Μάλαμας, Φωτοδότης Ι. Φορολογία νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, Αθήνα : Νομική Βιβλιοθήκη, 2012.

Μάλλιου Α. (2012), Τα τεκμήρια, η φοροδιαφυγή και η απόγνωση των συνεπών φορολογουμένων, Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας, Τόμος 66ος , Αριθμός 1496.

Μανιάτης, Θ. και Ε. Γουσίου (2011), « Κοινωνικές δαπάνες, φόροι μισθωτών εργαζομένων και η δημοσιονομική κρίση στη Νότια Ευρώπη», εισήγηση στην ημερίδα « Κοινωνική πολιτική και κοινωνική συνοχή στην Ελλάδα σε συνθήκες οικονομικής κρίσης», Τράπεζα της Ελλάδος, 13 Μαΐου.

Μαστρογιάννη, Φωτεινή. Ο ενιαίος φόρος ακινήτων, ο κώδικας κοινωφελών περιουσιών και Ε9, Αθήνα : Αρναούτη, 2014.

Μπαλφούσιας Α. (1998), Διαχειριστικό κόστος του ελληνικού φορολογικού συστήματος, ΚΕΠΕ.

Μπαλφούσιας, Α. (1991), Η φορολογία του προσωπικού εισοδήματος και η αναμόρφωση του 1990, , στο Τάτσος Ν. (επιμ.), Τα Δημόσια Οικονομικά στην Ελλάδα, Εκδοτικές Επιχειρήσεις «Το Οικονομικό» Κ. & Π. Σμπιλιας Α.Ε.Β.Ε., Αθήνα.

Σταματόπουλος, Δ. (2001), Φορολογία και λογιστική οργάνωση των επιχειρήσεων στην Ελλάδα και στις χώρες της ΕΕ, Διδακτορική εργασία. Πάντειο Πανεπιστήμιο.

Τάτσος Ν. (2001), Παραοικονομία και Φοροδιαφυγή στην Ελλάδα, εκδόσεις Παπαζήσης, Αθήνα.

Τάτσος Ν. (2012), Θεωρία των Φόρων και Φορολογική Πολιτική, Εκδόσεις Κριτική ΑΕ, Αθήνα.

Τερζόπουλος Π. (2012), Το ελληνικό φορολογικό σύστημα σε σύγκριση με τα κυριότερα ευρωπαϊκά, το αμερικανικό καθώς και το ιαπωνικό σύστημα. Διπλωματική εργασία. Πανεπιστήμιο Μακεδονίας.

Φινοκαλιώτης Κ. (2005), Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκουλας, Αθήνα.