

ΤΕΙ ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ: ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ ΕΚΛΕΚΤΙΚΗΣ ΕΠΙΣΤΗΜΗΣ

**ΘΕΜΑ: ΣΥΣΤΗΜΑ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ
ΑΞΙΑΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ**

ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΥ ΜΑΡΙΑ

Αριθμ. Μητρώου. 2000049

Εισηγητής : κ. Τσίχλης Δημήτριος

ΘΕΜΑ ΕΡΓΑΣΙΑΣ:
ΣΥΣΤΗΜΑ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΑΞΙΑΣ
ΑΚΙΝΗΤΩΝ

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ – ΑΚΙΝΗΤΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΙ ΕΜΠΡΑΓΜΑΤΑ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ

1.1 Ακίνητα

1.2 Έδαφος

1.3 Συστατικά Ακινήτου και Παράρτημα

1.3.1 Συνέπειες Χαρακτηρισμού Πράγματος ως Συστατικό

1.4 Εμπράγματα Δικαιώματα

1.5 Κτήση, Αλλοίωση και Παραίτηση από Εμπράγματα Δικαιώματα

1.6 Προϋποθέσεις Μεταβίβασης Εμπράγματων Δικαιωμάτων

1.7 Μεταβίβαση κατά το Αλλοδαπό Δίκαιο

1.7.1 Μορφές Έγκυρης Μεταβίβασης Εμπράγ. Δικαιωμάτων

1.8.1 Αλλά Εμπράγματα Δικαιώματα

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ: Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

2.1 Γενικά

2.2 Ιστορική Εξέλιξη

2.3 Μέθοδοι που Χρησιμοποιούνται στην Ελλάδα

2.3.1 Διαφορά Αναγραφόμενης και Περιγραφόμενης Επιφάνειας

2.4 Μέθοδος Αγοραίας Αξίας

2.5 Τρόπος Προσδιορισμού της Αγοραίας Αξίας

2.5.1 Συγκριτικά Στοιχεία

2.6 Παράγοντες που Επιδρούν στη Διαμόρφωση της Αγοραίας Αξίας

2.7 Στοιχεία που Συνεκτιμούνται από τη Νομολογία

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ – ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΗ ΑΞΙΑ ΑΚΙΝΗΤΟΥ

3.1 Εισαγωγή

3.2 Αντικειμενική Αξία Ακινήτου

3.3 Έκταση και Διαδικασία Εφαρμογής

3.4 Περιγραφή Μεθόδου Αντικειμενικής Αξίας Ακινήτων

3.5 Μεθοδολογία Προσδιορισμού της Αντικειμενικής Αξίας Ακινήτων

3.6 Προσδιοριστικοί Παράγοντες Αυξομείωσης της Αντικειμενικής Αξίας ενός Ακινήτου

3.7.1 Χρήση Εντύπων για τον Αντικειμενικό Προσδιορισμό Αξίας Εντός Σχεδίου Πόλεως Ακινήτων

3.7.2 Χρήση Εντύπων για τον Αντικειμενικό Προσδιορισμό Αξίας Εκτός Σχεδίου Πόλεως Ακινήτων

3.8 Κριτική ως προς τη Μεθοδολογία

3.9 Κριτική ως προς τη Νομιμότητα

3.10 Κριτική ως προς τη Διαδικασία Εφαρμογής

ΕΠΙΛΟΓΟΣ

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Πριν να γίνει αναφορά στους προσδιοριστικούς παράγοντες της αντικειμενικής αξίας των ακινήτων θα πρέπει να επισημανθεί ότι το σημαντικότερο πρόβλημα των Δημοσιονομικών Αρχών, σε σχέση με τους φόρους περιουσίας, είναι εκείνο της αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων και ιδιαίτερα εκείνων που σπανίως κατά κανόνα μεταβιβάζονται και επομένως διαπραγματεύονται στην ελεύθερη αγορά, με αποτέλεσμα να μην υπάρχουν αντικειμενικές ενδείξεις για την αξία τους. Τυχόν σοβαρή υποεκτίμηση ή υπερεκτίμηση της αξίας των περιουσιακών αυτών στοιχείων όχι μόνο δημιουργεί αυτομάτων προβλήματα φορολογικής δικαιοσύνης, αλλά ταυτόχρονα και σοβαρές στρεβλώσεις και αντικίνητρα στο οικονομικό σύστημα.

Σημαντικές δυσχέρειες στην αποτίμηση της αξίας περιουσιακών στοιχείων αντιμετωπίζονται και την περίπτωση των ακινήτων. Πολλές από τις δυσχέρειες αυτές δεν οφείλονται μόνο στο γεγονός ότι πολλά ακίνητα δεν αποτελούν αντικείμενο συχνής συναλλαγής στην κτηματαγορά, αλλά επίσης και στο ότι είναι μεγάλη η ποικιλία της μορφολογίας του εδάφους και σημαντικός ο αριθμός χρήσεων του. Επίσης δυσχέρειες δημιουργούνται από το γεγονός ότι η γη υφίσταται βελτιώσεις¹ εκτεινόμενες μέχρι της επιφάνειας αλλά και πάνω από αυτήν και ακόμη από το ότι υπάρχει μεγάλη ποικιλία κτισμάτων. Τέλος, η αποτίμηση της γης πολλές φορές επηρεάζεται και από λόγους κοινωνικοοικονομικούς οι οποίοι συνδέονται με την προσπάθεια ανάπτυξης εξελισσόμενων περιοχών μέσω της φορολογίας της γης, που είτε είναι συγκεντρωμένη σε χέρια μικρών ομάδων (π.χ. Λατινική Αμερική) είτε είναι κατακερματισμένη σε πολύ μικρούς κλήρους².

Οι δυσκολίες που εκτέθηκαν πιο πάνω για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων επιτείνονται σε χώρες όπως η Ελλάδα, οι

¹ ΓΕ Δράκου, Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική, Πειραιάς 1996, σελ. 409

² Φωτόπουλος Ιωάννης, Η Φορολογία Μεταβίβασης Ακινήτων, Έκδοση 2^η, Εκδόσεις Σάκκουλα 1999, σελ. 302

οποίες στερούνται κτηματολογίου, τραπεζών αξιών γης. Σήμερα, στη χώρα μας η φορολογητέα αξία των ακινήτων που μεταβιβάζονται για οποιονδήποτε λόγο, οπουδήποτε και αν αυτά βρίσκονται, προσδιορίζεται με αντικειμενικό τρόπο:

- I. Το κατ' εξοχήν **αντικειμενικό σύστημα**, με το οποίο προσδιορίζεται η αξία των ακινήτων που μεταβιβάζονται για οποιαδήποτε αιτία και τα οποία βρίσκονται εντός σχεδίου πόλης.
- II. Το **μεικτό σύστημα**, το οποίο εφαρμόζεται για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων που βρίσκονται σε περιοχές που δεν έχει επεκταθεί η κατ' εξοχήν αντικειμενική μέθοδος, είτε αυτές οι περιοχές βρίσκονται εντός είτε εκτός σχεδίου πόλης και τρίτο,
- III. Το σύστημα **προσδιορισμού της αξίας** γης εκτός σχεδίου πόλης και οικισμών που δεν έχουν ειδικούς όρους δόμησης

Το αντικειμενικό σύστημα και οι παράγοντες προσδιορισμού της αντικειμενικής αξίας των ακινήτων θα αποτελέσει το αντικείμενο της συγκεκριμένης μελέτης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ – ΑΚΙΝΗΤΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΙ ΕΜΠΡΑΓΜΑΤΑ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ

1.1 Ακίνητα

Ακίνητα κατά το άρθρο 948 Α.Κ. είναι το έδαφος και τα συστατικά του μέρη. Κινητά είναι όσα δεν είναι ακίνητα. Ως έδαφος νοείται ορισμένο τμήμα της επιφάνειας της γης που πληρεί τους όρους της έννοιας του πράγματος και κυρίως του όρου του αυθύπαρκτου, δηλαδή του εξατομικευμένου. Η εξατομίκευση επέρχεται με την ακριβή οριοθέτηση του πράγματος κατά θέση, όρια, πλευρικές διαστάσεις και σχήμα που αποτυπώνονται σε τοπογραφικά διαγράμματα.

Ως συστατικά μέρη του ακινήτου νοούνται αφ' ενός εκείνα που προσδιορίζονται με βάση το γενικό κριτήριο του άρθρου 953 Α.Κ. (σύμφωνα με το οποίο συστατικό είναι το μέρος σύνθετου πράγματος που δε μπορεί να αποχωρισθεί από το κύριο πράγμα χωρίς βλάβη δική του ή του κυρίου πράγματος ή χωρίς αλλοίωση της ουσίας ή του προορισμού τους ή και των δύο) και αφετέρου εκείνα που θεωρούνται συστατικά από το νόμο (954 Α.Κ.).

Αυτά είναι:³

- Τα πράγματα που συνδέονται στερεά με το έδαφος και ιδιαίτερα τα οικοδομήματα, η απόσπασση των οποίων είναι εξαιρετικά δυσχερής.
- Τα προϊόντα του ακινήτου, εφόσον συνδέονται με το έδαφος (π.χ τα, δένδρα, ορυκτά κ.λπ.).
- Το υπόγειο νερό και οι πηγές του.
- Οι σπόροι μετά τη σπορά

³ Φωτόπουλος Ιωάννης, Η Φορολογία Μεταβίβασης Ακινήτων, Εκδόσεις Σακούλα, σελ. 67

Τα κινητά που χρησιμοποιήθηκαν για την ανέγερση ενός οικοδομήματος ή συναρμόσθηκαν σ' αυτό παράρτημα, σύμφωνα με τις διαλέξεις των άρθρων 956 και 957 Α.Κ., είναι το κινητό πράγμα το οποίο, χωρίς να είναι συστατικό του κυρίου πράγματος, προορίζεται για διαρκή εξυπηρέτηση του οικονομικού του σκοπού και τίθεται ήδη σε αντίστοιχη προς το σκοπό αυτό τοπική σχέση με το κύριο πράγμα.

Τυχόν πρόσκαιρος αποχωρισμός του παραρτήματος από το κύριο πράγμα, δεν αίρει την ιδιότητά του αυτή. Ο χαρακτηρισμός ενός πράγματος ως συστατικού έχει τις ακόλουθες νομικές συνέπειες⁴:

- Όσο διαρκεί ο σύνδεσμος του συστατικού με το σύνθετο πράγμα δε μπορεί να υπάρξει χωριστή κυριότητα ή χωριστό περιορισμένο εμπράγματο δικαίωμα πάνω στο συστατικό. Αντίθετα, η κυριότητα ή τα άλλα εμπράγματα δικαιώματα που υπάρχουν στο σύνθετο πράγμα εκτείνονται και στο συστατικό.
- Κάθε εμπράγματη δικαιοπραξία για το σύνθετο πράγμα περιλαμβάνει κατ' ανάγκη και το συστατικό, ακόμη και αυτό που προστέθηκε μετά την κατάρτιση της δικαιοπραξίας.
- Τα προϋφιστάμενα εμπράγματα δικαιώματα που υπήρχαν στα συστατικά, αποσβένονται οριστικά με τη σύνδεσή τους με το σύνθετο πράγμα.
- Τα εμπράγματα δικαιώματα πάνω στο συστατικό παραμένουν αμετάβλητα και μετά τον τυχόν αποχωρισμό τους από το σύνθετο πράγμα.
- Δεν επιτρέπεται η αυτοτελής διεκδίκηση του συστατικού.
- Δεν επιτρέπεται η διανομή συστατικού χωριστά από το κύριο πράγμα.

⁴ taxheaven.gr/aapa.shtml - 131k -

- Δεν είναι επιτρεπτή η αυτοτελής κατάσχεση των συστατικών. Αντίθετα η κατάσχεση ακινήτου εκτείνεται και στα συστατικά του.

1.2 Έδαφος

Ως έδαφος κατά τη διάταξη αυτή δεν εννοείται η επιφάνεια ολόκληρης της γης, αλλά ορισμένο τμήμα της που πληρεί τους όρους της έννοιας του πράγματος και κυρίως τον όρο του αυθύπαρκτου, δηλ. του εξατομικευμένου.

Η εξατομίκευση αυτή επέρχεται με την ακριβή οριοθέτηση (κατά θέση, όρια, πλευρικές διαστάσεις και σχήμα που αποτυπώνονται σε τοπογραφικά διαγράμματα) και γίνεται κατά τη σύσταση εμπράγματων δικαιωμάτων και ιδίως κατά την κτήση κυριότητας, είτε συμβατικά είτε με πράξη της αρχής είτε με δικαστική απόφαση.

Επομένως, κατά το ελληνικό δίκαιο, η ιδιότητα ενός πράγματος ως ακινήτου, ή κινητού κρίνεται από το αν μπορεί να χαρακτηριστεί ως τμήμα του εδάφους ή συστατικό ου και όχι ανάλογα με την φυσική του δυνατότητα να μετακινηθεί, με την δική του ή ξένη δύναμη, από σημείο σε σημείο του χώρου.

Η ρύθμιση αυτή του άρθρου 948 ΑΚ συμπληρώνεται από τον ερμηνευτικό κανόνα του επόμενου άρθρου 949 ΑΚ, σύμφωνα με τον οποίο, όταν στο νόμο ή σε δικαιοπραξία, γίνεται διάκριση μεταξύ της κινητής και της ακίνητης περιουσίας ως συνόλου, στην ακίνητη περιλαμβάνονται ακόμη η επικαρπία του ακινήτου και οι πραγματικές δουλειές, και κατά διασταλτική ερμηνεία η οίκηση και οι περιορισμένες προσωπικές δουλειές, ενώ στην κινητή περιουσία περιλαμβάνονται και όλες οι απαιτήσεις, δηλ. οι ενοχικές αξιώσεις, έστω και αν αφορούν ακίνητα, όπως π.χ. η απαίτηση από προσύμφωνο για την πώληση ακινήτου.

1.3 Συστατικά Ακινήτου και Παράρτημα

Όπως έχει προλεχθεί εκτός από το έδαφος των ακινήτων περιλαμβάνονται και τα συστατικά μέρη των ακινήτων. Ο αστικός κώδικας αναγνωρίζει δύο κατηγορίες συστατικών :

- εκείνα που προσδιορίζονται με βάση το γενικό κριτήριο του άρθρου 953 ΑΚ, σύμφωνα με το οποίο συστατικό είναι το μέρος σύνθετου πράγματος που δεν μπορεί να αποχωρισθεί από το κύριο πράγμα χωρίς βλάβη δική του ή του κύριου πράγματος ή χωρίς την αλλοίωση της ουσίας ή του προορισμού του ή και των δύο και,
- εκείνα που θεωρούνται συστατικά από το νόμο (954 ΑΚ), ανεξάρτητα αν συντρέχουν ή όχι οι όροι του γενικού κριτηρίου ή άρθρου 953 ΑΚ.

Πιο συγκεκριμένα, το άρθρο 953 ΑΚ εξαρτά τις ιδιότητες του συστατικού ως μέρος του πράγματος από τις συνέπειες που θα έχει ο αποχωρισμός του από το σύνθετο πράγμα. Αν ο αποχωρισμός πρόκειται να επιφέρει βλάβη στο αποφραζόμενο μέρος ή στο σύνθετο πράγμα ή αλλοίωση της ουσίας ή του προορισμού τους, τότε το μέρος αυτό είναι συστατικό του σύνθετου πράγματος. Σε περίπτωση αμφιβολίας, η αντίληψη των συναλλαγών ασκεί αποφασιστική επίδραση στην κρίση αν πρόκειται για συστατικό ή όχι.

Το πράγματα που απαριθμούνται στο άρθρο 954 ΑΚ χαρακτηρίζονται συστατικά από το νόμο, ανεξάρτητα αν συγκεντρώνουν ή όχι τις προϋποθέσεις του γενικού κριτηρίου του άρθρου 953 ΑΚ. Αυτά είναι :

- Τα πράγματα που έχουν στερεή σύνδεση με το έδαφος και ιδιαίτερα τα οικοδομήματα, η απόσπαση των οποίων από το έδαφος θα απαιτούσε δυσανάλογα μεγάλο κόστος και δαπάνες π.χ. τα μηχανήματα εργοστασίου κ.α.
- Τα προϊόντα του ακινήτου, εφόσον συνεχόνται με το έδαφος, όπως π.χ. φυτά, τα δέντρα, η άμμος, τα ορυκτά κ.λ.π.
- Το υπόγειο νερό και οι πηγές
- Οι σπόροι μετά τη σπορά και τα φυτά μετά την φύτευση

- Τα κινητά που χρησιμοποιήθηκαν για την ανέγερση ενός οικοδομήματος ή συναρμώστηκαν σε αυτό.

Τέλος θα πρέπει να αναφερθεί η διάταξη του πρώτου εδαφίου του άρθρου 955ΑΚ, σύμφωνα με την οποία « Πράγματα που έχουν συνδεθεί με το έδαφος για παροδικό μόνο σκοπό δεν θεωρούνται συστατικό του ακινήτου. Το ίδιο ισχύει και για τα οικοδομήματα ή τα κτίσματα γενικώς που ανεγέρθηκαν σε ξένο ακίνητο από αυτόν που έχει εμπράγματο δικαίωμα πάνω σ' αυτό για την άσκηση αυτού του δικαιώματός του».

Η διάταξη αυτή διασπά σε σημαντικό βαθμό τον κανόνα (924 & 1 ΑΚ) ότι «τα επικείμενα είκει τοις υποκειμένοις» και γι' αυτό τα κατά το άρθρο 955 ΑΚ πράγματα χαρακτηρίζονται ως «κατ' επίφαση συστατικά».

Για να χαρακτηριστεί κάποιο οικοδόμημα ή κτίσμα ως κατ' επίφαση συστατικό, θα πρέπει να συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις :

- Η σύνδεση ή προσαρμογή με το έδαφος να είναι τέτοια ώστε να καθίσταται συστατικό κατά την έννοια της 954 ΑΚ,
- να έγινε από το εμπράγματο δικαιούχο, π.χ. τον επικαρπωτή, για την άσκηση του δικαιώματος του και,
- να έγινε για παροδικό μόνο σκοπό, της παροδικότητας αυτής κρινομένης κατά τις αντιλήψεις των συναλλαγών με κριτήρια τόσο υποκειμενικά (π.χ. πρόθεση αυτού που έκανε τη σύνδεση) όσο και αντικειμενικά (π.χ. φύση της έννομης σχέσης με τον κύριο του εδάφους, είδος σύνδεσης).

Τέτοια κατ' επίφαση συστατικά μπορεί να είναι τα παραπήγματα συνεργείων κατασκευής τεχνικών έργων, τα περίπτερα εμπορικής έκθεσης που οργανώθηκε εφάπαξ, η ανέγερση αποθήκης από τον επικαρπωτή κτήματος ή η κατασκευή αρδευτικού δικτύου, ή εγκατάσταση ηλεκτρικού δικτύου κ.λ.π.

Ο χαρακτηρισμός αυτός του κτίσματος ή οικοδομήματος ως κατ' επίφαση συστατικού έχει ως συνέπεια να μην θεωρείται συστατικό κατά την έννοια της 955 ΑΚ.

α) Θεωρούνται κινητά, με αποτέλεσμα το οικοδόμημα που π.χ. ανήγειρε ο επικαρπωτής κατά τους όρους της 955 ΑΚ είναι κινητό και εφαρμόζονται γι' αυτό οι διατάξεις περί κινητών, άρα μπορούν να μεταβιβαστούν κατ' ΑΚ 1034, να ενεχυρασθούν κατ' ΑΚ 1211, να αποκτηθούν καλόπιστα κατ' ΑΚ 1036 κ.τ.λ.

β) Τα εμπράγματα δικαιώματα που υπήρχαν πάνω σ' αυτά π.χ. επιφύλαξη κυριότητας, δεν επηρεάζονται από τη σύνδεση ή συναρμολόγηση τους με ξένο ακίνητο.

γ) Τυχόν μεταβολή των εμπράγματων σχέσεων πάνω στο ακίνητο, π.χ. μεταβίβαση της κυριότητας. Δεν επηρεάζει κατ' αρχήν την νομική τους κατάσταση.

δ) Μπορούν ν' αποτελέσουν αντικείμενο νόμιμου ενέχυρου κατ' ΑΚ 604

ε) Είναι δυνατή η διανομή τους χωριστά από το ακίνητο.

1.3.1 Συνέπειες Χαρακτηρισμού Πράγματος ως Συστατικό

Ο χαρακτηρισμός ενός πράγματος ως συστατικού, έχει τις ακόλουθες νομικές συνέπειες :

- Όσο διαρκεί ο σύνδεσμος του συστατικού με το σύνθετο πράγμα δεν μπορεί να υπάρξει χωριστή κυριότητα ή χωριστό περιορισμένο εμπράγματο δικαίωμα (π.χ. υποθήκη) επάνω στο συστατικό. Αντίθετα, η κυριότητα ή τα άλλα εμπράγματα δικαιώματα που υπάρχουν στο σύνθετο πράγμα εκτείνονται και στο συστατικό (βλ.αρθρ.1057,1958 & 2 και 1282 ΑΚ)
- Κάθε εμπράγματη δικαιοπραξία για το σύνθετο πράγμα περιλαμβάνει κατ' ανάγκη και το συστατικό, ακόμη και αυτό που προστέθηκε μετά την κατάρτιση της δικαιοπραξίας.
- Τα εμπράγματα δικαιώματα που υπήρχαν στα συστατικά πριν συνδεθούν με το σύνθετο πράγμα, αποσβήνονται οριστικά με τη σύνδεση του (βλ. άρθρ. 1057, 1058 και 1060 ΑΚ).

- Τα εμπράγματα δικαιώματα πάνω στο συστατικό παραμένουν καταρχήν αμετάβλητα και μετά το τυχόν αποχωρισμό του από το σύνθετο πράγμα.
- Δεν είναι επιτρεπτή η αυτοτελής διεκδίκηση του συστατικού.
- Η διανομή συστατικού χωριστά από το κύριο πράγμα δεν είναι επιτρεπτή.
- Δεν είναι επιτρεπτή η αυτοτελής κατάσχεση των συστατικών. Αντίθετα, η κατάσχεση ακινήτου εκτείνεται και στα συστατικά του.
- Η αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτου, σύμφωνα με το άρθρο 3 του ν. δ. 797/1971, εκτείνεται αυτοδικαίως και στα συστατικά του, ασχέτως αν αυτά έχουν περιληφθεί ή όχι στην πράξη απαλλοτρίωσης.

Για την καλύτερη κατανόηση των παραπάνω θα γίνει μια σύντομη αναφορά στα εμπράγματα δικαιώματα.

1.4 Εμπράγματα Δικαιώματα

Εμπράγματα δικαιώματα⁵ κατά το αστικό δίκαιο είναι ο νομικές μορφές εξουσιάσεως των οικονομικών αγαθών από τον άνθρωπο, δηλ. η εξουσία πάνω στο πράγμα που έχει για ουσιαστικό περιεχόμενο τον πορισμό του συνόλου ή μέρους των ωφελειών ή του πράγματος, ανάλογα με το είδος του εμπράγματος δικαιώματος.

Σύμφωνα με το άρθρο 973 ΑΚ, εμπράγματα δικαιώματα. Δηλ. δικαιώματα που παρέχουν άμεση και κατά παντός εξουσία επί του πράγματος, είναι η κυριότητα, οι δουλειές, το ενέχυρο και η υποθήκη ακινήτου. Σ' αυτά θα πρέπει, κατά την επικρατέστερη άποψη, να προστεθεί και το ιδιότυπο εμπράγματο δικαίωμα της νομής.

Το υποκείμενο των δικαιωμάτων αυτών (ο εμπράγματος δικαιούχος) δεν απαιτεί κάτι (μία ορισμένη παροχή, όπως στα ενοχικά δικαιώματα) από ένα άλλο

⁵ web.auth.gr/law/astiko/html/iae__aooeiuy.html - 41k -

πρόσωπο, αλλά εξουσιάζει είτε καθολικά (στην περίπτωση της κυριότητας) είτε περιορισμένα (στα λοιπά εμπράγματα δικαιώματα) το πράγμα που αποτελεί το αντικείμενο της νομικής ου εξουσίας.

Σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 1 του α. ν. 1521/1950 ο Φόρος Μεταβίβασης Ακινήτων επιβάλλεται κατά τη μεταβίβαση με αντάλλαγμα πραγματικών (δηλ. εμπράγματων) δικαιωμάτων επί ακινήτων, ενώ η διάταξη της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου παραπέμπει για την έννοια των εμπράγματων αυτών δικαιωμάτων στις διατάξεις του αστικού κώδικα.

1.5 Κτήση, Αλλοίωση και Παραίτηση από Εμπράγματα Δικαιώματα

Κτήση ενός δικαιώματος είναι η σύνδεση του με ορισμένο πρόσωπο. Όπως κάθε περιουσιακό δικαίωμα έτσι και το εμπράγματο δικαίωμα σε ακίνητο αποκτάται πρωτότυπα ή παράγωγα.

Πρωτότυπη κτήση είναι εκείνη που δεν στηρίζεται σε δικαίωμα άλλου προσώπου, αλλά αποκτάται για πρώτη φορά

Η πρωτότυπη κτήση είναι πάντοτε δημιουργική, με την έννοια ότι πάντοτε υπέρ του αποκτώντος δημιουργείται νέο δικαίωμα. Με τη διάκριση προκειμένου περί ακινήτων, ότι :

- άλλοτε το δικαίωμα δημιουργείται χωρίς ν καταργείται το προϋφιστάμενο, το οποίο απλώς περιορίζεται κατά το περιεχόμενό του με τη δημιουργία του νέου δικαιώματος, π.χ. κτήση πραγματικής ή προσωπικής δουλείας με χρησικτησία (άρθρ. 1121, 1143, 1187.1191 ΑΚ) και
- άλλοτε καταργείται προϋφιστάμενο δικαίωμα συγχρόνως δημιουργείται νέο δικαίωμα υπέρ αυτού που αποκτά, π.χ. με χρησικτησία (άρθρ. 1041 – 1055 ΑΚ)

Παράγωγη κτήση είναι εκείνη που στηρίζεται σε προϋπάρχον δικαίωμα άλλου προσώπου, δηλ. το δικαίωμα είτε περιέχεται στον αποκτώντα όπως βρισκόταν στο άλλο πρόσωπο είτε πηγάζει από το δικαίωμα άλλου προσώπου.

Η παράγωγη κτήση διακρίνεται σε :

- μεταβιβαστική ή μεταφορική, όταν το δικαίωμα μεταβαίνει στο νέο δικαιούχο όπως ακριβώς υπήρχε στο δικαιούχο, π.χ. μεταβίβαση σε άλλον επικαρπίας (άρθρ. 1121 ΑΚ)
- δημιουργική ή συστατική, όταν ο μέχρι τώρα δικαιούχος διατηρεί το δικαίωμά του, περιορίζοντας όμως αυτό δημιουργεί (συνιστά) περιορισμένο εμπράγματο δικαίωμα υπέρ του νέου δικαιούχου, π.χ. σύσταση δουλείας με σύμβαση (άρθρ. 1121 ΑΚ κ.α.)

Με τους παραπάνω τρόπους, τα εμπράγματα δικαιώματα όχι μόνο αποκτώνται αλλά και μεταβιβάζονται ή αλλοιώνονται.

Σύσταση εμπράγματος δικαιώματος είναι η δικαιοπραξία με την οποία δημιουργείται περιορισμένο εμπράγματο δικαίωμα με την απόκτηση εξουσιών που ανήκουν στην κυριότητα του συνιστώντος και την περιέλευση και σύνδεσή τους με τον δικαιούχο του συνιστώμενου περιορισμένου εμπράγματος δικαιώματος.

Απώλεια εμπράγματος δικαιώματος είναι η διακοπή του δεσμού που υπήρχε μεταξύ του δικαιούχου και του δικαιώματος συνέπεια κάποιου λόγου ο οποίος είναι είτε νομικός είτε πραγματικός. Η απώλεια αυτή. Άλλοτε στηρίζεται στη βούληση του δικαιούχου, π.χ. η μεταβίβαση του δικαιώματος (άρθρ. 1033 ΑΚ) ή η παραίτηση από αυτό, π.χ. άρθρα 972,1134,1169 ΑΚ και άλλοτε γίνεται ανεξάρτητα από τη θέλησή του δικαιούχου, π.χ. η αναγκαστική απαλλοτρίωση ή η δημιουργία νέας κυριότητας υπέρ άλλου προσώπου με χρησικτησία κ.α.

1.6 Προϋποθέσεις Μεταβίβασης Εμπράγματος Δικαιωμάτων

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1033 ΑΚ για τη μεταβίβαση της κυριότητας ακινήτου απαιτείται «συμφωνία μεταξύ του κυρίου και εκείνου που την αποκτά, ότι μετατίθεται σ' αυτόν η κυριότητα για κάποια νόμιμη αιτία. Η συμφωνία γίνεται με συμβολαιογραφικό έγγραφο και υποβάλλεται σε μεταγραφή».

Επομένως, για την έγκυρη κτήση της κυριότητας ακινήτου πρέπει να συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις :

1. Κυριότητα του μεταβιβάζοντος κατά το χρονικό σημείο της μεταβίβασης.
2. Ικανότητα για δικαιοπραξία και ειδικώς για διάθεση ακινήτου.
3. Έλλειψη απαγόρευσης προς διάθεση, είτε από το νόμο, είτε από δικαστική απόφαση που αναφέρεται σε συγκεκριμένο ακίνητο.
4. Συμφωνία μεταξύ του κυρίου που μεταβιβάζει και αυτού που αποκτά για τη μετάθεση της κυριότητας, η οποία αποτελεί την εμπράγματη δικαιοπραξία.
5. Νόμιμη αιτία για την οποία γίνεται η μεταβίβαση, η ύπαρξη της οποίας αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση για την εγκυρότητα της μεταβιβαστικής σύμβασης.
6. Κατάρτιση της συμφωνίας με συμβολαιογραφικό έγγραφο, το οποίο είναι συστατικός στοιχείο της σύμβασης. Στον τύπο αυτό υποβάλλεται τόσο η εμπράγματη δικαιοπραξία όσο και η ενοχική.
7. Μεταγραφή της συμβολαιογραφικής σύμβασης στο αρμόδιο από την τοποθεσία του ακινήτου Υποθηκοφυλακείο (άρθρ. 1192 και 1198 ΑΚ)
8. Η παράδοση της νομής ακινήτου δεν ασκεί, καταρχήν, επιρροή στην εγκυρότητα της μεταβιβαστικής σύμβασης.

Σημειώνετε, ότι η παραπάνω διαδικασία μεταβίβασης της κυριότητας ακινήτου εφαρμόζεται και κατά τη μεταβίβαση των λοιπών εμπράγματων δικαιωμάτων επί ακινήτων. Εξάιρεση αποτελούν οι κατά το άρθρο 1169 ΑΚ παραίτηση του επικαρπωτή από το δικαίωμά του που γίνεται με μονομερή δήλωση

προς τον κύριο ενώπιων συμβολαιογράφου και η κτήση ή απώλεια με τακτική ή έκτακτη χρησιμότητα.

1.7 Μεταβίβαση κατά το Αλλοδαπό Δίκαιο

Η σύμβαση για τη μεταβίβαση εμπράγματος δικαιώματος σε ακίνητο μπορεί να καταρτισθεί είτε στην Ελλάδα ενώπιον Έλληνα συμβολαιογράφου, είτε στο εξωτερικό. Στην δεύτερη αυτή περίπτωση του συμβόλαιου θα καταρτισθεί είτε ενώπιον του Έλληνα Προξένου, ο οποίος στην περίπτωση αυτή θα ενεργεί ως συμβολαιογράφος, είτε με το νόμιμο τύπο που ισχύει στη χώρα στην οποία καταρτίζεται η σύμβαση.

Και στις δύο αυτές περιπτώσεις η μεταβίβαση του εμπράγματος δικαιώματος ολοκληρώνεται με τη μεταγραφή των σχετικών πράξεων στο Υποθηκοφυλακείο της περιφέρειας του ακινήτου.

1.7.1 Μορφές Έγκυρης Μεταβίβασης Εμπράγ. Δικαιωμάτων

Η προπεριγραφείσα διαδικασία αποτελεί τη συνήθη περίπτωση μεταβίβασης της κυριότητας ή άλλων εμπράγματων δικαιωμάτων επί ακινήτων. Θα πρέπει όμως να επισημανθεί, ότι κατά το ισχύον δίκαιο, εκτός από τη μεταβίβαση στο εξωτερικό κατά το δίκαιο της χώρας κατάρτισης της σύμβασης, υπάρχουν και άλλες μορφές έγκυρης μεταβίβασης της κυριότητας ή άλλων εμπράγματων δικαιωμάτων επί ακινήτου, όπως π.χ. εκείνη που πραγματοποιείται με εκούσιο ή δικαστικό πλειστηριασμό ή με διαπλαστική ή καταψηφιστική κ.α. απόφαση.

Τα εμπράγματα δικαιώματα συμπεριλαμβάνουν⁶:

- i. την κυριότητα,

⁶ www.gsis.gr/apaa_site/apaa_127.htm - 23k -

- ii. τις δουλείες,
- iii. το ενέχυρο
- iv. και την υποθήκη.

Κυριότητα: (πλήρης κυριότητα): είναι άμεση, καθολική και απόλυτη εξουσία του προσώπου πάνω στο πράγμα. Ο Αστικός Κώδικας δεν δίνει ορισμό της κυριότητας. Από το συνδυασμό όμως των διατάξεων των άρθρων 973 και 1000 ΑΚ συμπεραίνεται ότι κυριότητα είναι η αναγνωριζόμενη από το νόμο άμεση, απόλυτη και καθολική εξουσία του προσώπου επάνω στο πράγμα ή, με άλλη διατύπωση, είναι το ευρύτατο κατά το εμπράγματο δικαίωμα που παρέχει στο δικαιούχο όλες τις εξουσίες πάνω στο πράγμα, εφόσον αυτές δεν έχουν αφαιρεθεί με νόμο ή δικαιοπραξία.

Το κύριο χαρακτηριστικό της κυριότητας, όπως προσδιορίζεται από το άρθρο 1000 ΑΚ, είναι η καθολικότητα της εξουσίας του κυρίου. Η καθολικότητα αυτή περιλαμβάνει κάθε δυνατή εξουσία πάνω στο πράγμα, και προκειμένου για τη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων επάνω στο ακίνητο, εφόσον η εξουσία αυτή δεν περιορίζεται από το νόμο ή από τυχόν δικαιώματα τρίτων. Ειδικότερα, από τις διατάξεις του άρθρου 1000 ΑΚ συνάγεται ότι το περιεχόμενο της κυριότητας είναι η απεριόριστη και αποκλειστική εξουσία πάνω στο πράγμα, που έχει μια θετική πλευρά (... να αποκλείει πάσαν επ' αυτού ενέργεια άλλου ...). Η πρώτη αναφέρεται στη σχέση του κυρίου προς το πράγμα (ακίνητο)μ ενώ η δεύτερη στη θέση του κυρίου απέναντι στους τρίτους.

Η καθολική όμως αυτή εξουσία δεν είναι απεριόριστη, αλλά υπόκεινται και σε περιορισμούς, οι οποίοι είναι μάλλον προσδιορισμοί της κυριότητας και διακρίνονται σε εκούσιους, όπως π.χ. είναι η παραχώρηση δουλείας και νόμιμους, οι οποίοι διακρίνονται περαιτέρω σε προβλεπόμενους από διατάξεις του Αστικού Κώδικα, όπως είναι π.χ. των άρθρων 1003 – 1031 ΑΚ περί γειτονικού δικαίου, και από διατάξεις άλλων ειδικών νόμων, μεταξύ των οποίων προέχουσα θέση κατέχει ο προβλεπόμενος από το Σύνταγμα (άρθρα 17 και 18) περιορισμός που αφορά την αναγκαστική απαλλοτρίωση.

Τέλος, πρέπει να αναφερθεί η έννοια τη συγκυριότητας (1113 επ. ΑΚ), η οποία παρέχει στο συγκύριο εξουσία επάνω σε νοητή, και όχι σωματικά διακριτή, μερίδα του πράγματος, που καταλαμβάνει κατά την αναλογία της μερίδας του όλα τα συστατικά μέρη του όλου πράγματος⁷.

Επικαρπία: Είναι το εμπράγματο δικαίωμα του επικαρπωτή σε ξένο πράγμα να το χρησιμοποιεί και να το καρπώνεται διατηρώντας όμως την ουσία του. Η επικαρπία αν δεν ορίσθηκε διαφορετικά είναι αμεταβίβαστη. Είναι όμως δυνατή η μεταβίβαση της ενάσκησης του δικαιώματος της επικαρπίας για χρόνο που δεν μπορεί να υπερβεί το χρονικό διάστημα ισχύος αυτής (Α.Κ. 1166).

Επικαρπία, σύμφωνα με το άρθρο 1142 ΑΚ, είναι η προσωπική δουλεία, ο δικαιούχος της οποίας έχει την εξουσία για πλήρη χρήση και κάρπωση ξένου πράγματος, χωρίς να θίγει την ουσία του.

Χρήση (usus) είναι η άμεση χρησιμοποίηση του πράγματος για κάλυψη των αναγκών του επικαρπωτή, ενώ κάρπωση (fructus) είναι ο πορισμός των ωφελημάτων του πράγματος είτε άμεσα είτε έμμεσα.

Η επικαρπία είναι δουλεία διαιρετή, με την έννοια ότι μπορεί να αποσβεσθεί κατά το ένα μέρος της, ενώ κατά το υπόλοιπο διατηρείται. Η σύσταση της επικαρπίας μπορεί να γίνει με δικαιοπραξία ή με χρησικτησία (τακτική ή έκτακτη) ή από το νόμο.

Ως δικαίωμα η επικαρπία είναι αμεταβίβαστη, εκτός αν έχει συμφωνηθεί (κατά τη σύσταση ή μεταγενέστερα) αλλιώς (1166 ΑΚ) παύει με το θάνατο του επικαρπωτή (1167 ΑΚ), εφόσον δεν συμφωνήθηκε αλλιώς, και με σύμπτωση (ένωση) κυριότητας και επικαρπίας στο ίδιο πρόσωπο (1168 ΑΚ).

Τέλος, με την επιφύλαξη της διάταξης του άρθρου 1164 ΑΚ, με το οποίο ρυθμίζεται η τύχη μίσθωσης μετά τη λήξη της επικαρπίας, επιτρέπεται η μεταβίβαση του ενοχικού δικαιώματος ενάσκησης της επικαρπίας σε τρίτο

⁷ Γεωργιάδη Α.Σ., Εμπράγματο Δίκαιο, τόμος II, Αθήνα 2003, σελ. 52

πρόσωπο, για χρονικό διάστημα που δεν μπορεί να ξεπερνάει τη διάρκεια της επικαρπίας (1166ΑΚ).

Οίκηση: Είναι το εμπράγματο και αποκλειστικό δικαίωμα του δικαιούχου να χρησιμοποιεί ως κατοικία ξένη οικοδομή ή διαμέρισμα (Α.Κ. 1183). Το δικαίωμα αυτό είναι αμετάβλητο και αποσβήνεται με το θάνατο του δικαιούχου. Σύμφωνα με το άρθρο 1183 ΑΚ, η προσωπική δουλεία της οίκησης συνίσταται στο εμπράγματο και αποκλειστικό δικαίωμα του δικαιούχου να χρησιμοποιεί ως κατοικία ξένη οικοδομή ή διαμερίσματά της.

Περιεχόμενο της οίκησης είναι το «κατοκείν» σε ξένη οικοδομή ή διαμέρισμα οικογενειακώς και με το ανάλογο για την κοινωνική θέση του δικαιούχου υπηρετικό προσωπικό (1184 ΑΚ), αποκλεισμένης οποιασδήποτε άλλης χρήσης, όπως π.χ. επαγγελματική. Η οίκηση είναι περιορισμένο εμπράγματο δικαίωμα, αδιαίρετο και αμεταβίβαστο (1185 ΑΚ). Υποκείμενο της μπορεί να είναι μόνο φυσικό πρόσωπο και αντικείμενο της μόνο ξένη οικοδομή ή ξένο διαμέρισμα.

Ψιλή Κυριότητα: Είναι το εμπράγματο δικαίωμα που απομένει όταν η πλήρης κυριότητα έχει στερηθεί (αποψιλωθεί) του εμπράγματος δικαιώματος της επικαρπίας, δηλαδή της χρήσης και κάρπωσης του πράγματος και συνεπώς έχει περιορισθεί μόνο στην εξουσία διάθεσής του.

Πραγματικές δουλείες: Κατά το άρθρο 1118 ΑΚ, η πραγματική δουλεία είναι περιορισμένο εμπράγματο δικαίωμα επάνω σε ακίνητο, που συνίσταται για την εξυπηρέτηση των αναγκών ενός άλλου ακινήτου και παρέχει κάποια ωφέλεια στον εκάστοτε κύριο αυτού. Συνεπώς, για να υπάρξει πραγματική δουλεία, απαιτούνται δύο ακίνητα, το δεσπόζον, υπέρ του οποίου η δουλεία, και το δευτερεύον, εις βάρος του οποίου συστήθηκε η δουλεία. Αντίθετα, στις περιπτώσεις περιορισμένης προσωπικής δουλείας υπάρχει μόνο δουλεύον ακίνητο. Χαρακτηριστικά της πραγματικής δουλείας είναι ότι πρόκειται για δικαίωμα αδιαίρετο, παρεπόμενο της

κυριότητας του δεσπόζοντος, το οποίο συνίσταται σε ένα μόνο ακίνητο και παρέχει κάποια ωφέλεια στον εκάστοτε κύριο γειτονικού ακινήτου

Το περιεχόμενο της πραγματικής δουλείας, δεν καθορίζονται δεσμευτικά από το νόμο, αλλά υπόκειται στους ακόλουθους δύο περιορισμούς :

- Η ωφέλεια που αποκομίζει ο εκάστοτε κύριος του δεσπόζοντος πρέπει να προέρχεται από το ότι ο νόμος του δουλεύοντος ανέχεται κάποια χρησιμοποίηση του από τον πρώτο ή απέχει από ορισμένες ενέργειες στις οποίες θα εδικαιούτο να προβαίνει (1119 ΑΚ), και
- Η ωφέλεια που αποκομίζει το δεσπόζον δεν επιτρέπεται να είναι μεγαλύτερη από τις ανάγκες του, για την κάλυψη ακριβώς των οποίων συστάθηκε η πραγματική δουλεία (1124 ΑΚ).

1.8.1 Αλλά Εμπράγματα Δικαιώματα

Δικαιώματα Εμφύτευσης και Επιφανείας⁸: Εκτός από τα προαναφερθέντα εμπράγματα δικαιώματα, με το προ του ισχύοντος τώρα Αστικού Κώδικα δίκαιο υπήρχαν και τα δικαιώματα εμφύτευσης και επιφανείας.

Εμφύτευση είναι το εμπράγματο κληρονομικό δικαίωμα το οποίο παρέχει στον δικαιούχο (εμφυτευτή) εξουσία διαρκούς εκμετάλλευσης αλλότριου ακινήτου, με αντάλλαγμα την καταβολή κάθε χρόνο χρηματικού ποσού ή μέρους των καρπών

Επιφάνεια είναι το εμπράγματο κληρονομικό δικαίωμα το οποίο παρέχει στον δικαιούχο (επιφανειούχο) την εξουσία να έχει σε ξένο έδαφος οικοδομή ή

⁸ Φωτόπουλος Ιωάννης, η Φορολογία Μεταβίβασης Ακινήτων, Εκδόσεις Σακκούλα 1999, σελ. 66-73

άλλο κατασκεύασμα και να επωφελείται αυτών ως ιδιοκτήτης, καταβάλλοντας στον κύριο το συμφωνημένο ετήσιο ποσό.

Τα δικαιώματα αυτά καταργήθηκαν από το β Αστικό Κώδικα, πλην όμως όσα είχαν συσταθεί κατά την εισαγωγή του διατηρήθηκαν και συνεχίζουν να διέπονται από το προγενέστερο δίκαιο με τα άρθρα 58 – 59 ΕισΝΑΚ

Περιορισμένες προσωπικές δουλείες: Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 1118 ΑΚ, περιορισμένη προσωπική δουλεία είναι το εμπράγματο δικαίωμα πάνω σε ξένο ακίνητο, που συνιστάται υπέρ ενός συγκεκριμένου προσώπου και παρέχει σ' αυτό κάποια εξουσία ή χρησιμότητα. Περιεχόμενο των περιορισμένων προσωπικών δουλειών μπορεί να αποτελέσει ό,τι αποτελεί περιεχόμενο των πραγματικών .

Η έκταση των δουλειών αυτών προσδιορίζεται από τις προσωπικές ανάγκες του δικαιούχου (1189 ΑΚ). Το δικαίωμα της περιορισμένης προσωπικής δουλείας είναι αμεταβίβαστο, εκτός αν έχει συμφωνηθεί αλλιώς (1190ΑΚ), και αδιαίρετο, διέπεται δε προς το περιεχόμενο του, τη σύσταση, την προστασία και την απόσβεση από τις περί πραγματικών δουλειών διατάξεις (1191 ΑΚ).

Το ιδιότυπο δικαίωμα της νομής: Νομή είναι η φυσική εξουσία (corpus) επάνω στο πράγμα, η οποία ασκείται με πρόθεση (animus) κυριότητας (διάνοια κυρίου).

Η νομή είναι ιδιόρρυθμο δικαίωμα που πηγάζει από την πραγματική κατάσταση του φυσικού εξουσιασμού και συνδέεται άρρηκτα και διαρκώς με αυτόν. Η νομή συμβάλει στη διατήρηση της υφιστάμενης υλικής σχέσης του προσώπου με τα πράγματα και αποτελεί μέσο δημοσιότητας ορισμένων εμπράγματων σχέσεων.

Επομένως κυριότητα υπάρχει μόνο όταν υπήρξε έγκυρη κτήσης της με κάποιον από τους αναγνωριζόμενους από το νόμο τρόπους. Αντίθετα, νομή υπάρχει με την κτήση της φυσικής εξουσίας επί του πράγματος που ασκείται διάνοια κυρίου και δεν ασκεί επιρροή αν η κτήση αυτή επιδοκιμάζεται ή όχι από το

δίκαιο. Έτσι, εκείνος που αυθαίρετα κατέλαβε ξένο ακίνητο με σκοπό να το κάνει δικό του είναι νομέας, όχι όμως και κύριος.

Από την έννοια της νομής πρέπει να διακρίνουμε την κατοχή, που είναι ενσυνείδητη φυσική εξουσία του προσώπου επάνω στο πράγμα (άρθρ. 974 ΑΚ), δηλ. ο φυσικός ή σωματικός εξουσιασμός του πράγματος. Διαφέρει επομένως εννοιολογικά η κατοχή της νομής, γιατί η πρώτη στερείται (animus)

Από την επιστήμη του αστικού δικαίου γίνεται παγίως δεκτό ότι είναι επιτρεπτή από το νόμο η μεταβίβαση (παράδοση) με αντάλλαγμα της νομής.

Τέλος ως προς το τέλος της κατάταξης της νομής στα εμπράγματα δικαιώματα, ενόψει και της μη αναφοράς της στα άρθρα 973 ΑΚ, επικρατεί σοβαρή διχογνωμία στην ελληνική επιστήμη.

Δικαίωμα μεταλλειοκτησίας⁹: Το δικαίωμα μεταλλειοκτησίας ή, με άλλη διατύπωση το δικαίωμα κυριότητας πάνω σε μεταλλείο, είναι αυτοτελές εμπράγματο δικαίωμα, διακρίνεται από την κυριότητα πάνω στο έδαφος και έχει ως περιεχόμενο την εξουσία αναζήτησης. Εξόρυξης και εκμετάλλευσης των μεταλλευτικών ορυκτών (μεταλλευμάτων).

Το δικαίωμα αυτό αποτελεί εξαίρεση από τον κανόνα του άρθρου 1001 ΑΚ ως προς την έκταση του δικαιώματος της κυριότητας και διέπεται από τις διατάξεις του ν. δ. 210 / 1973 «περί μεταλλευτικού κώδικος».

Με το νόμο αυτό οι ορυκτές ύλες διακρίνονται σε μεταλλευτικά ορυκτά ή μεταλλεύματα και σε λατομικά ορυκτά. Η κυριότητα επί του εδάφους εκτείνεται στα λατομικά ορυκτά, όχι όμως και στα μεταλλευτικά.

Η εξουσία εξόρυξης και εκμετάλλευσης των μεταλλευτικών ορυκτών αποτελεί το περιεχόμενο του αυτοτελούς δικαιώματος μεταλλειοκτησίας. Τούτο ως προς ορισμένα μεταλλεύματα ανήκει αποκλειστικά στο κράτος, ενώ ως προς άλλα σε ιδιώτες που το αποκτούν με παραχώρηση από το κράτος, σύμφωνα με ορισμένη διαδικασία και για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα. Το δικαίωμα

⁹ <http://www.taxheaven.gr/aapa.shtml#tab5>

μεταλλιοκτησίας που παραχωρείται στους ιδιώτες είναι μεταβιβάστο και κληρονομητό.

Οριζόντια και κάθετη ιδιοκτησία: Με σκοπό αφενός την αποφυγή υπερβολικής επέκτασης πόλεων και αφετέρου την εξυπηρέτηση κατασκευαστικών και οικιστικών αναγκών, θεσπίστηκαν οι θεσμοί της οριζόντιας και κάθετης συνιδιοκτησίας, με τους οποίους διασπάστηκε η αρχή του ρωμαϊκού δικαιώματος (Πανδέκτης 41.1.7.10 και Βασιλικά 50,1,5,15), σύμφωνα με την οποία «τα επικείμενα είκει τοις υποκειμένοις».

Οριζόντια ιδιοκτησία: Οριζόντια η κατ' ορόφους ιδιοκτησία ή οροφοκτησία είναι η χωριστή, αποκλειστική και αυθύπαρκτη κυριότητα επί ορόφου οικοδομής ή διαμερίσματος, μ ορισμένο ποσοστό αναγκαστικής συνιδιοκτησίας στο έδαφος που είναι κτισμένη η οικοδομή και στα λοιπά κοινά και αδιαίρετα μέρη της, (όπως π.χ. είναι το οικόπεδο, τα θεμέλια, οι εξωτερικοί τοίχοι, η στέγη, το κλιμακοστάσιο κ.α.) και με κοινωνία των επί μέρους οριζόντιων ιδιοκτησιών.

Από τον ορισμό αυτό συνεπάγεται ότι βάση της οριζόντιας ιδιοκτησίας είναι η χωριστή (αποκλειστική) κυριότητα, ενώ η αναγκαστική συγκυριότητα επί των κοινόχρηστων μερών είναι παρεπόμενη φύσης, γιατί επιδιώκει την εξυπηρέτησή της, και ακόμη ότι η οριζόντια ιδιοκτησία είναι κράμα ελεύθερα συνιστώμενης αποκλειστικής κυριότητας και αναγκαστικά επιβαλλόμενης συγκυριότητας.

Η οριζόντια ιδιοκτησία ρυθμίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 1002 και 1117 ΑΚ και του ν. 3741/1929 «περί της ιδιοκτησίας κατ' ορόφους», ο οποίος διατηρήθηκε σε ισχύ μετά την εισαγωγή του αστικού κώδικα με το άρθρο 54 του ΕισΝΑΚ. Ορισμένα όμως θέματα ρυθμίζονται με το ν. δ. 1024/1971 «περί διηρημένης ιδιοκτησίας επί οικοδομημάτων ανεγειρόμενων συνιδιοκτητηών ακινήτων και τροποποίηση διατάξεων του κώδικα πολιτικής δικονομίας για τη διανομή και άλλες διατάξεις».

Για να συσταθούν οροφοκτησίες, απαραίτητως τουλάχιστον δύο, πρέπει να υπάρχει οικόπεδο, στο οποίο έχει ανεγερθεί η οικοδομή (άρθρ. 1 & 1 ν.

3741/1929) ή ανεγείρεται ή απλώς μελετάται η ανέγερσή της (άρθρ. 10 & 2 ν. 3741/1929).

Η οριζόντια ιδιοκτησία μπορεί να συσταθεί είτε με σύμβαση μεταξύ όλων των συγκυριών του όλου ακινήτου (άρθρ. 1002 & 1 ΑΚ και 14 ν. 3741/1929), είτε με σύμβαση μεταξύ του κυρίου ή των συγκυριών του όλου ακινήτου και του αποκτώντος διαμέρισμα, δηλ. του μέλλοντος οροφοκτητή (άρθρ. 1002 & 1 ΑΚ και 14 ν. 3741/1929), είτε με μονομερή εν ζωή δικαιοπραξία του μοναδικού κυρίου του όλου ακινήτου (άρθρ. 1002 & 1 ΑΚ και 14 ν. 3741/1929 και 2 ν. δ. 1024/1971), είτε με απόφαση δικαστική κατόπιν αγωγής της πλειοψηφίας του 65 % των συγκυριών (άρθρ. 1 και 6 ν. 1562/1985), είτε με αυτούσια δικαστική διανομή (άρθρ. 480 Α ΚΠολ.Δ. που προστέθηκε με το άρθρο 11 ν. 1562/1985).

ο χαρακτήρας ενός πράγματος ως συστατικού ή ως παραρτήματος ενός ακινήτου έχει ιδιαίτερη σημασία για την εφαρμογή του φόρου μεταβίβασης ακινήτων. Κι αυτό γιατί η αξία των συστατικών, εφόσον αυτά δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο χωριστού εμπράγματος δικαιώματος, λαμβάνεται υπόψη για την επιβολή του φόρου μαζί με την αξία του ακινήτου του οποίου είναι συστατικά. Αντίθετα, τα παραρτήματα, εφόσον μπορεί να αποτελέσουν αντικείμενο χωριστού εμπράγματος δικαιώματος, κατατάσσονται στην κατηγορία των κινητών και επομένως δεν υπάγονται στο φόρο μεταβίβασης ακινήτων.

Σημειώνεται ότι στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων από τη νομολογία έχει γίνει ακόμη δεκτό ότι, σε περίπτωση μεταβίβασης ακινήτου με τα συστατικά του, δεν απαιτείται να έχει συμφωνηθεί χωριστά η καταβολή ανταλλάγματος για τα συστατικά.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ: Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

2.1 Γενικά

Στο πλέγμα της φορολογίας του κράτους περίοπτη θέση καλύπτουν οι φόροι στην περιουσία και ειδικότερα στην ακίνητη περιουσία. Φορολογητέα ύλη συνήθως είναι ο πλούτος γενικά στις διάφορες μορφές που εμφανίζεται, δηλαδή η περιουσία, το κεφάλαιο, το εισόδημα όταν παράγεται η αποταμιεύεται ή μεταβιβάζεται ή καταναλώνεται και γενικότερα κάθε πηγή φορολογίας ή φορολογητέων δυνάμεων¹⁰.

Από πλευράς φορολογικού δικαίου, αντικείμενο ενός φόρου είναι το γεγονός, το περιστατικό ή η σχέση με την ύπαρξη του οποίου ο νόμος συνδέει τη γένεση της φορολογικής σχέσης. Από το αντικείμενο του φόρου πρέπει να διακρίνουμε τη βάση για τον υπολογισμό του. Στη φορολογία ακινήτων βάση για τον υπολογισμό του φόρου είναι η αξία του μεταβιβαζόμενου με αντάλλαγμα εμπράγματος επί ακινήτου δικαιώματος¹¹.

2.2 Ιστορική Εξέλιξη

Η φορολογία της ακίνητης περιουσίας ανάγεται στην αρχαιότητα. Στην πρωταρχική της μορφή συνδεόταν με την κατάκτηση ξένου εδάφους και ήταν ένας φόρος υποτέλειας που επέβαλε ο κατακτητής στον λαό που υποδούλωνε για τη χρήση του εδάφους¹². Σύμφωνα με μια πηγή η φορολογία ακινήτων ήταν για πρώτη φορά γνωστή στην Κίνα κατά το έτος 2000 π.Χ. Στην Ελληνική Αρχαιότητα η ίδια φορολογία ήταν περισσότερο εξακριβωμένη και συστηματικότερη. Είχε τη

¹⁰ Δερτιλή Μ., Γενικές Αρχές Δημοσιονομικού Δικαίου, Τεύχος Β, 1983, σελ. 16

¹¹ Κυπραίος Μ., Στοιχεία Φορολογικού Δικαίου, Αθήνα 1990, σελ. 360

¹² Karl Braeuer, Land Taxation, Encyclopaedia of Social Sciences, Τόμος, σελ. 70

μορφή φορολογίας του κεφαλαίου, γιατί αφορούσε κινητά και ακίνητα και λεγόταν εισφορά. Χρονικά τοποθετείται από τον εξέχοντα επιστήμονα Boeckh στην εποχή του Σόλωνα (6^ο αιώνα π.Χ). ενώ από τον καθηγητή Α. Μ. Ανδρεάδη στις αρχές του πελοποννησιακού πολέμου (431 - 404 π.Χ.) και επίσης κατά τον 4^ο αιώνα.

Η εισφορά των αρχαίων Ελλήνων όπως μαρτυρεί η λέξη ήταν μια φορολογία ενός μέρους, ορισμένων πηγών της ακίνητης περιουσίας. Ανάλογης προς το αρχαίο τούτο είδος της φορολογίας στην Ελλάδα υπήρξε και η Ρωμαϊκή φορολογία των ακινήτων¹³, που κυρίως επιβαλλόταν στα ακίνητα (επί του εδάφους) έχοντας ως δικαιολογητική βάση ότι ορισμένη εδαφική έκταση απαιτεί ορισμένη ποσότητα παραγωγικού κεφαλαίου.

Το ότι η φορολογία αυτή ήταν η αρχαιότερη μορφή φόρου εξηγείται από το γεγονός ότι η ακίνητη περιουσία ήταν το κυριότερο είδος περιουσίας στις αρχαίες κοινωνίες. Γι' αυτό και η φορολογία στην αρχική της μορφή επιβαλλόταν με βάση το μέγεθος της εδαφικής εκτάσεως. Η βάση της αργότερα, όπως θα δούμε σε συνέχεια επεκτάθηκε και συμπεριέλαβε και άλλα αντικείμενα φορολογίας. Το έδαφος στην αρχή του Μεσαίων ήταν το κυριότερο πλουτοπαραγωγικό μέσο που έφερνε το μεγαλύτερο μέρος του φορολογικού βάρους. Με την πάροδο όμως του χρόνου που παρατηρείται μια ανάπτυξη του εμπορίου το οποίο δημιούργησε μεγάλες ποσότητες οικονομικών αγαθών έχουμε διεύρυνση της φορολογικής βάσεως για να συμπεριληφθούν σ' αυτή εκτός από τα ακίνητα και άλλα περιουσιακά στοιχεία.

Εξάλλου, σε όλη την Ευρώπη στο τέλος του Μεσαίωνα, ίσχυε αρχικά το σύστημα φορολογίας του εδάφους και άλλων περιουσιακών στοιχείων αργότερα. Η δικαιολογία διεύρυνσεως της φορολογικής βάσεως βρίσκεται πάντοτε στο ίδιο σημείο, δηλαδή στην επαύξηση των πλουτοπαραγωγικών μέσων τα οποία θα έπρεπε να φορολογηθούν. Πάντως, οι φορολογίες των ακινήτων, που κατά κανόνα ταίριαζαν στην περίοδο που προηγήθηκε την βιομηχανική ανάπτυξη, αποδείχθηκαν πετυχημένες στη λειτουργία τους. Η κατοχή ακινήτων και άλλης

¹³ ERA Seligman, Essays in Taxation, 1905, σελ. 37

περιουσίας ήταν ένα ικανοποιητικό μέτρο της ικανότητας πληρωμής σ' εκείνη την περίοδο.

Κατά την Αμερικάνικη αποικιακή περίοδο το έδαφος στο New England άνηκε στο Στέμμα και για τη χρήση του πληρώνονταν ενοίκιο το οποίο στην πραγματικότητα προοριζόνταν για την αντιμετώπιση των κρατικών δαπανών. Με την κατάργηση του φορολογικού καθεστώτος, καθιερώθηκε η φορολογία της ακίνητης περιουσίας που όμως σύντομα διαπλατύνθηκε για να συμπεριλάβει και άλλα είδη περιουσίας. Πάντως η φορολογία της ακίνητης περιουσίας στις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής που ήταν μια γενική φορολογία της περιουσίας και κατέληξε βαθμηδόν σε ένα σύστημα φορολογίας ειδών περιουσίας, είναι παλαιά και η περισσότερο γνωστή αμερικάνικη φορολογία¹⁴.

Μάλιστα, η γρήγορη αύξηση της κατά τον περασμένο αιώνα και η σε μεγάλο βαθμό διαπλάτυνση της βάσεως της για να συμπεριληφθούν και νέες μορφές πλούτου της έχουν δώσει ένα ισχυρό αμερικάνικο χρώμα. Τούτο όμως δε σημαίνει ότι η φορολογία των ακινήτων είναι αμερικάνικο δημιούργημα, όπως υποστηρίχθηκε, γιατί η ιστορία αποδεικνύει, όπως είδαμε ανωτέρω, ότι αυτή έχει τις ρίζες της στην Αρχαία Ελλάδα. Στην εποχή μας, η ακίνητη περιουσία διακρίνεται στα διάφορα στοιχεία της και επιβάλλονται φόροι περισσότερο ορθολογιστικοί κυρίως στις κατ' ιδίαν πηγές της περιουσίας και όχι στο σύνολο της ακίνητης περιουσίας. Αυτό όμως δε σημαίνει ότι έχει εξασθενήσει η φορολογία των ακινήτων. Σήμερα σε πολλές χώρες το πατροπαράδοτο είδος της φορολογίας του εδάφους αποτέλεσε τη βάση για μια αξιόλογο ανάπτυξη της φορολογίας της ακίνητης περιουσίας κάτω μάλιστα από τις οικονομικό - δημοσιονομικές ανάγκες της συγκεκριμένης χώρας που εφαρμόζει το εν λόγω φορολογικό σύστημα¹⁵. Παρακάτω παρουσιάζονται οι τρόποι φορολόγησης ακίνητης περιουσίας στη χώρα μας.

¹⁴ James C. Bonbright, *The Valuation of Property*, Τόμος I, Charlottesville, Virginia, 1965 (ανατύπωση), σελ. 504

¹⁵ Παρούσα Αθανασίου, *Η Φορολογία Ακίνητης Περιουσίας*, Εκδόσεις Αριστοτέλης, 1976, σελ. 17-19

2.3 Μέθοδοι που Χρησιμοποιούνται στην Ελλάδα

Πια συγκεκριμένα, στην Ελλάδα, αρχικά για την επιβολή των τελών χαρτοσήμου¹⁶ και στη συνέχεια των φόρων κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, μεταβίβασης ακινήτων από επαχθή αίτια, ακίνητης περιουσίας και φόρους αυτόματου υπερτιμήματος ίσχυσε η μέθοδος της αγοραίας αξίας, σε συνδυασμό σε ορισμένες περιπτώσεις με την καθαρή πρόσοδο των ακινήτων. Η μέθοδος της αγοραίας αξίας συνεχίζει να εφαρμόζεται μέχρι σήμερα για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας της γης (όχι κτισμάτων) στις περιοχές στις οποίες δεν έχει ακόμη επεκταθεί το σύστημα του «αντικειμενικού προσδιορισμού» της αξίας των ακινήτων. Στα επόμενα κεφάλαια θα εξετάσουμε τη μέθοδο της αγοραίας αξίας και το σύστημα του «αντικειμενικού προσδιορισμού».

Από 1/1/1985 άρχισε να εφαρμόζεται, επεκτεινόμενη σταδιακά η μέθοδος του «αντικειμενικού προσδιορισμού» της φορολογητέας αξίας των ακινήτων, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982, που τροποποιήθηκαν κυρίως με το άρθρο 14 του ν. 1473/1984, 24. Τέλος, από 30/12/96, με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ν.2386/1996 με τις οποίες προστέθηκε άρθρο 41 του α' στο ν.1249/1982, εφαρμόζεται «μικτό σύστημα» σύμφωνα με το οποίο η φορολογητέα αξία ακινήτων που βρίσκονται σε περιοχές στις οποίες δεν έχει επεκταθεί η εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος προσδιορισμού της αξίας τους, είτε αυτές είναι εντός είτε εκτός του σχεδίου πόλης, υπολογίζεται χωριστά, η μεν αξία της γης με το σύστημα της «αγοραίας» αξίας, η δε αξία των κτισμάτων με το «αντικειμενικό σύστημα» και τα ειδικά για το σκοπό αυτό φύλλα υπολογισμού αξίας¹⁷

¹⁶ Μαγκριώτης Δημήτρης, Ερμηνεία των Νόμων περί Τελών Χαρτοσήμου, Αθήνα 1992 σελ. 233

¹⁷ Φωτόπουλος Ιωάννης, Η Φορολογία Μεταβίβασης Ακινήτων, Έκδοση 2^η, Εκδόσεις Σάκκουλα 1999, σελ. 305

2.3.1 Διαφορά Αναγραφόμενης και Περιγραφόμενης Επιφάνειας

Πριν αναλύσουμε τις μεθόδους αυτές, θα πρέπει να εξετασθεί ένα πρόβλημα το οποίο συχνά απαντάται στην πράξη και αφορά όλες τις μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων.

Το θέμα αυτό συναρτάτε με την καθ' όλα νόμιμη συμβολαιογραφική πρακτική, σύμφωνα με την οποία τα μεταβιβαζόμενα εμπράγματα επί ακινήτων δικαιωμάτων περιγράφονται τόσο με τα όριά τους όσο και με την έκτασή τους, πολλές δε φορές σε παλιότερα του 1977 συμβόλαια τίθεται και η ρήτρα «πλέον ή έλαττον» ή «όσης εκτάσεως είναι».

Ενόψει της πρακτικής αυτής, σε περίπτωση που θα διαπιστωθεί ότι η με τα όρια της περιγραφόμενης έκτασης είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη εκείνης που αναγράφεται στον τίτλο κτήσης της σε τετραγωνικά μέτρα ή άλλη μονάδα επιφάνειας, τίθεται το ερώτημα σε ποια επιφάνεια θα επιβληθεί ο ΦΜΑ.

Κατά την άποψη της Διοίκησης και ενόψει της πάγιας νομολογίας ότι ο ΦΜΑ οφείλεται για τη σύμβαση και δεν ασκεί επιρροή αν θα επέλθουν τα επιδιωκόμενα μ' αυτήν έννομα αποτελέσματα, ο ΦΜΑ θα υπολογισθεί αρχικά στην έκταση που γράφεται στο συμβόλαιο και, αν ακολούθως ο έλεγχος (άρθρ. 10 α.ν. 1521/1950) διαπιστώσει ότι η καθ' όρια περιγραφόμενη έκταση είναι μεγαλύτερη εκείνης που γράφεται στο συμβόλαιο, θα επιβληθεί ΦΜΑ στην αξία (αντικειμενική ή αγοραία κατά περίπτωση) της έκτασης που μεταβιβάστηκε επιπλέον.

Η πάγια θέση της δικαστηριακής νομολογίας στο θέμα αυτό είναι ότι «...εάν το συμβόλαιο είναι αόριστο ή εάν το εμβαδόν που αναγράφεται σ' αυτό δεν συμφωνεί με εκείνο της εκτάσεως που περικλείεται από τα όρια του μεταβιβαζόμενου ακινήτου, όπως αυτά περιγράφονται στο συμβόλαιο, τότε το συμβόλαιο αυτό ερμηνεύεται κατά την αληθή βούληση των μερών».

Το θέμα αυτό, φρονώ ότι λύθηκε οριστικά με τις διατάξεις των παραγράφων 6¹⁴ και 7¹⁵ του άρθρου 1 του α.ν.1521/1950, σύμφωνα με τις οποίες, αν με επανάληψη ή διόρθωση μεταβιβαστικού συμβολαίου αυξηθεί η έκταση του

ακινήτου, οφείλεται ΦΜΑ μόνο για την επιπλέον διαφορά, ενώ, αν μειωθεί, δεν οφείλεται φόρος, περαιτέρω δε ότι, αν σε μεταβιβαστικό συμβόλαιο η έκταση του μεταβιβαζόμενου ακινήτου είναι μεγαλύτερη της αναγραφόμενης στον με επαχθή αιτία τίτλο κτήσης αυτού, εκτός από τον οικείο φόρο για τη σύμβαση μεταβίβασης θα πρέπει παράλληλα να καταβληθεί και ΦΜΑ για την αξία της επιπλέον έκτασης

2.4 Μέθοδος Αγοραίας Αξίας

Η μέθοδος προσδιορισμού της αγοραίας αξίας¹⁸ των μεταβιβαζόμενων με αντάλλαγμα εμπράγματων δικαιωμάτων για την επιβολή του φόρου μεταβίβασης ακινήτων προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 3 § 2 του α.ν.1521/1950, ο οποίος κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του ν.1587/1950.

Σύμφωνα με τον Κο Μαυροκορδάτο οι αγοραία αξία, ορίζεται ως: *«η αξία η οποία διαμορφώνεται αντικειμενικά, με ομαλές και συνήθεις συνθήκες, στην αγορά των ακινήτων»*.

Από την εφαρμογή της μεθόδου αυτής προκύπτει ότι η αγοραία αξία έχει ρευστό κα αβέβαιο περιεχόμενο και, δεδομένης της μοναδικότητας κάθε ακινήτου, η μέθοδος αυτή προσδιορίζει μία κατά προσέγγιση αξία των ακινήτων.

2.5 Τρόπος προσδιορισμού της αγοραίας αξίας

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 3 του α.ν.1521/1950, για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας κάποιου ακινήτου ή εμπράγματος δικαιώματος σ' αυτό, λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμούνται στοιχεία από μεταβιβάσεις παρόμοιων περιουσιακών στοιχείων, τα οποία προκύπτουν από άλλα μεταβιβαστικά συμβόλαια ή από εκτιμήσεις που έγιναν για

¹⁸ Μαυροκορδάτος Ιωάννης, Φορολογία Μεταβίβασης Ακινήτων, Εκδόσεις Σταμούλης 1999, σελ. 189 - 196

την επιβολή του φόρου κληρονομιών, δωρεών και προικών ή από άλλες εκτιμήσεις.

Σε περίπτωση που δεν υπάρχουν τέτοια στοιχεία ή αυτά που υπάρχουν κρίνονται από τη φορολογούσα Αρχή, και κατ' επέκταση από το αρμόδιο διοικητικό δικαστήριο, ανεπαρκή ή απρόσφορα, ο προσδιορισμός της αγοραίας αξίας γίνεται με τη χρήση οποιουδήποτε άλλου αποδεικτικού μέσου.

Από τις διατάξεις αυτές συνεπάγεται ότι ο προσδιορισμός της αγοραίας αξίας, καταρχήν, είναι αποτέλεσμα της σύγκρισης του ακινήτου του οποίου θα προσδιοριστεί η αγοραία αξία με άλλα ακίνητα ή εμπράγματα σ' αυτά δικαιώματα που μεταβιβάστηκαν με αντάλλαγμα ή λόγω θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής.

Τα στοιχεία αυτά ονομάζονται *«συγκριτικά στοιχεία»* και καταρχήν είναι τα αποκλειστικά αποδεικτικά μέσα με βάση την αξία των οποίων προσδιορίζεται η αγοραία αξία του ακινήτου που εκτιμάται.

Επειδή τα στοιχεία αυτά, ενόψει και του φορολογικού απορρήτου, δεν ήταν προσιτά στους φορολογούμενους και η επιλεκτική πολλές φορές χρήση τους από τα φορολογικά όργανα δημιουργούσε αμφισβητήσεις και αντιδικίες, η Διοίκηση καθιέρωσε σε κάθε ΔΥΟ, τα ειδικά Βιβλία Τιμών, στα οποία πρέπει να καταχωρούνται όλα τα υπάρχοντα συγκριτικά στοιχεία, τα οποία θα πρέπει να είναι τοποθετημένα σε εμφανές σημείο κάθε ΔΥΟ, ώστε να είναι προσιτά σε όλους και σε περιπτώσεις εκκρεμοδικίας να χορηγείται θεωρημένη φωτοτυπία αυτών στους αιτούντες διαδίκους.

2.5.1 Συγκριτικά Στοιχεία

Τα συγκριτικά στοιχεία που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας θα πρέπει να είναι¹⁹:

- **ομοειδή με το ακίνητο** του οποίου θα προσδιορισθεί η αγοραία αξία, και

¹⁹ Τρόβας Γρηγόριος, Φορολογία Ακινήτων, Εκδόσεις Σταμούλη 2000, σελ. 223-235

- **πρόσφορο με αυτό**, τόσο τοπικά όσο και χρονικά.

Θα πρέπει να σημειωθεί, ότι η κρίση για το πρόσφορο ή όχι ορισμένου συγκριτικού στοιχείου αποτελεί κρίση πραγμάτων και για το λόγο αυτόν διαφεύγει τον αναίρετικό έλεγχο.

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

Έτσι, για τον προορισμό της αγοραίας αξίας οικοπέδου θα πρέπει να ληφθούν υπόψη συγκριτικά στοιχεία από οικόπεδα, για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας διαμερίσματος θα πρέπει να ληφθούν υπόψη συγκριτικά στοιχεία από διαμερίσματα και όχι καταστήματα ή αποθήκες κ.τ.λ.

Επομένως, δεν είναι δυνατή η σύγκριση οικοδομής της οποίας τα κτίσματα είναι φτιαγμένα από ενισχυμένο σκυρόδεμα, με άλλη που είναι φτιαγμένη από άλλο υλικό, όπως π.χ. από λαμαρίνα ή πλίνθους. Ακόμη, δεν μπορεί να συγκριθεί ακίνητο που προορίζεται από την εποχή που κατασκευάστηκε για να χρησιμοποιηθεί και χρησιμοποιείται ως κατάστημα, με άλλο που προορίζεται ως κατοικία ή γραφείο ή αποθήκη κ.λ.π.

Ως προς το «πρόσφορο» για σύγκριση των στοιχείων που χρησιμοποιούνται για να προσδιορισθεί η αγοραία αξία κάποιου ακινήτου, η ιδιότητα αυτή πρέπει να εξετάζεται τόσο τοπικά όσο και χρονικά.

Α) Τοπικά πρόσφορο είναι το συγκριτικό στοιχείο που βρίσκεται κοντά στο κρινόμενο και η θέση του είναι παρόμοια μ' αυτό.

Έτσι, δεν είναι απολύτως πρόσφορο τοπικά (δηλ. συγκρίσιμο) κάποιο στοιχείο από ακίνητο που βρίσκεται σε μικρό δρόμο με περιορισμένη εμπορικότητα, με άλλο που είναι κοντινό αλλά βρίσκεται σε πλατύ δρόμο με μεγάλη εμπορικότητα. Ακόμη δεν είναι συγκρίσιμο ένα αγροτεμάχιο με άλλο που

βρίσκεται σε άλλη περιοχή, γιατί η απόσταση ανάμεσά τους συνήθως διαμορφώνει αξίες των αγροτεμαχίων κάθε μιας περιοχής.

Β) Χρονικά πρόσφορο είναι το συγκριτικό στοιχείο που διαμορφώθηκε σε χρόνο πολύ κοντινό με εκείνον κατά τον οποίο θέλουμε να προσδιορίσουμε την αξία κάποιου ακινήτου.

Ο χρόνος αυτός, όπως έχει γίνει δεκτό, μπορεί να είναι είτε προγενέστερος είτε μεταγενέστερος του χρόνου που λαμβάνεται για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας κάποιου ακινήτου. Στις περιπτώσεις αυτές υπάρχει διαφορά ανάμεσα στα δύο αυτά χρονικά σημεία, θα πρέπει να συνεκτιμηθεί και να αξιολογηθεί η μεταβολή της αξίας των ακινήτων στη συγκεκριμένη περιοχή κατά το ενδιάμεσο αυτό χρονικό διάστημα.

Τα συγκριτικά στοιχεία που χρησιμοποιούνται μπορεί να προέρχονται είτε από συμβόλαια, είτε από καταλογιστικές πράξεις π.χ. φύλλα ελέγχου, είτε από δικαστικές αποφάσεις, είτε από πράξεις διοικητικής επίλυσης διαφορών (συμβιβασμός), ακόμη και από συμβολαιογραφικά προσύμφωνα αφού ο νόμος δεν ορίζει αντίθετα, ή από προσωρινή εκτίμηση της φορολογικής Αρχής κατά το άρθρο 8 § 2 του α.ν.1521/1950, έστω και αν αυτή δεν έγινε αποδεκτή από τον υπόχρεο στο φόρο.

Στις περιπτώσεις που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας στοιχεία που δεν είναι οριστικά, έχει γίνει δεκτό ότι τόσο η φορολογούσα Αρχή όσο και τα διοικητικά δικαστήρια έχουν το δικαίωμα να εκτιμήσουν την επάρκεια και το πρόσφορο ή όχι των στοιχείων αυτών και αιτιολογημένα να τα δεχθούν ή να τα απορρίψουν.

Περιγραφή των συγκριτικών στοιχείων

Θα πρέπει να επισημανθεί ότι είναι αναγκαία η λεπτομερής περιγραφή των συγκριτικών στοιχείων που χρησιμοποιούνται, με την αναγραφή στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου όλων εκείνων των πληροφοριακών στοιχείων τα οποία επιτρέπουν να διαπιστωθεί αν τα συγκριτικά στοιχεία είναι ομοειδή και πρόσφορα με το κρινόμενο, ώστε να είναι δυνατή η σύγκρισή τους μ' αυτό.

Διάκριση των συγκριτικών στοιχείων

Με κριτήριο την αποδεικτική ισχύ των συγκριτικών στοιχείων, όπως αυτή έχει διαμορφωθεί από τη δικαστηριακή νομολογία, τα στοιχεία αυτά μπορούν να διακριθούν σε δύο (2) κατηγορίες:

- i. εκείνα τα οποία υποχρεωτικά, δηλ. κατά τρόπο δεσμευτικό, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη από τη διοικητική ή δικαστική Αρχή, και
- ii. εκείνα, με την έννοια ότι δε δεσμεύουν τη σχετική κρίση κατά τη διαμόρφωσή της.

Στην πρώτη κατηγορία υπάγονται τα ομοειδή και πρόσφορα με το κρινόμενο συγκριτικά στοιχεία, τα οποία είναι υποχρεωτικά και δεσμεύουν την κρίση της φορολογικής ή δικαστικής Αρχής κατά περίπτωση.

Στη δεύτερη κατηγορία υπάγονται οι εκτιμήσεις των επιτροπών του άρθρου 9 του κ.ν. 2190/1920 (ΣΤΕ 854/1967, 2753/1984, 4111-7/1984, 3143 και 3157/1986), οι εκθέσεις πραγματογνωμοσύνης για τον προσδιορισμό της αξίας ρυμοτομουμένων ακινήτων (ΣΤΕ 45/1973), το τίμημα που έχει συμφωνηθεί σε συμβολαιογραφικά προσύμφωνα (ΣΤΕ 325/1975), η αξία που προσδιορίστηκε για την επιβολή του δημοτικού φόρου επί των ακαλύπτων χώρων (ΣΤΕ 800/1988, 4752/1988, 2352/1989), το ευχερώς δυνάμενο να επιτευχθεί τίμημα που προσδιορίστηκε για την επιβολή του φόρου ακίνητης περιουσίας (ΣΤΕ 4294/1980, 2586-7/1988, 4178/1988, 4122/1990, 355/1991 και 123/1998), η προσωρινή εκτίμηση φορολογικής Αρχής κατά το άρθρο 1 του ν.δ. 329/1974 (ΣΤΕ 1090/1993) έστω και αν δεν έγινε αποδεκτή από τον υπόχρεο στο φόρο (ΣΤΕ

2929/1990, 1540/1989), και για τους ίδιους λόγους και η αντικειμενική αξία που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 41 και 41 α ' του ν.1249/1982, όπως ισχύουν.

Τρόπος έκφρασης των συγκριτικών στοιχείων

Τα συγκριτικά στοιχεία, ανάλογα με το είδος των ακινήτων στα οποία αναφέρονται, εκφράζονται σε δραχμές, συνήθως με βάση την επιφάνειά τους σε τετραγωνικά μέτρα, και προκειμένου για τον προσδιορισμό της αξίας των κτισμάτων συνήθως με βάση τον όγκο τους σε κυβικά μέτρα.

Έτσι, προκειμένου για οικόπεδα ή αγροτεμάχια ή γεωργοκτηνοτροφικές ή δασικές εκτάσεις, η αξία τους εκφράζεται σε δραχμές, με βάση τα τετραγωνικά μέτρα της επιφάνειά τους.

Σε περίπτωση κατά την οποία στο οικόπεδο, αγρόκτημα κ.τ.λ. υπάρχουν στοιχεία που είναι συστατικά του εδάφους και για το λόγο αυτό μεταβιβάζονται μαζί με αυτό που είναι το κύριο πράγμα, όπως π.χ. πηγάδια, αρδευτικές εγκαταστάσεις κ.λπ., θα πρέπει να προσδιορίζεται η αξία καθενός χωριστά καθώς και ο σύνδεσμός του με το έδαφος, ώστε με σαφήνεια να προκύπτει η δυνατότητα ή όχι αποχωρισμού, βλάβης τους ή αλλοίωσης της ουσίας ή του προορισμού τους.

Προκειμένου για τη μεταβίβαση διαμερισμάτων ή γραφείων ή καταστημάτων πολυκατοικιών, η αξία τους εκφράζεται σε δραχμές με βάση τα τετραγωνικά μέτρα της επιφανείας τους, στην οποία περιλαμβάνεται τόσο η αξία των κτισμάτων που μεταβιβάζονται όσο και η αξία των εξ αδιαιρέτου ποσοστών στο ενιαίο οικόπεδο και τους κοινόχρηστους και κοινόκτητους χώρους που αντιστοιχούν σ' αυτά, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1002 και 1117 ΑΚ, του ν.3741/1929, όπως συμπληρώθηκε με το ν.δ.1024/1971, και της σχετικής συμβολαιογραφικής πράξης με την οποία συστήθηκε οριζόντια ιδιοκτησία και καθορίστηκαν οι σχέσεις μεταξύ των συνιδιοκτητών (κανονισμός πολυκατοικίας).

Τέλος, προκειμένου για τη μεταβίβαση παλαιών ακινήτων, αγοραία αξία τους συνήθως προσδιορίζεται χωριστά. Δηλαδή σε τετραγωνικά μέτρα η αξία του οικοπέδου και σε κυβικά μέτρα η αξία των κτισμάτων. Η διάκριση αυτή δεν

προβλέπεται από το νόμο, καθιερώθηκε όμως στην πράξη, γιατί δεν υπάρχουν συνήθως συγκριτικά στοιχεία που ν' αφορούν παλιές οικοδομές η αξία των οποίων να έχει διαμορφωθεί σε τετραγωνικά μέτρα που περιλαμβάνουν αξία οικοπέδου και κτισμάτων, όπως υπάρχουν τέτοια στοιχεία προκειμένου για νεοκατασκευασμένες οικοδομές. Εκτός απ' αυτό, ο χωριστός προσδιορισμός της αξίας των κτισμάτων διευκολύνει την εκτίμηση της αξίας ενόψει της παλαιότητάς τους ή του βαθμού συντήρησής τους κ.λπ.

Ο διαχωρισμός αυτός χρησιμοποιείται επίσης για τον προσδιορισμό της αξίας μονοκατοικιών, επαύλεων, ημιτελών οικοδομών κ.τ.λ., γιατί και στις περιπτώσεις αυτές δεν είναι εύκολο να βρεθούν συγκριτικά στοιχεία των οποίων ο όγκος, η ποιότητα και η κατάσταση συντήρησης των κτισμάτων τους, σε σχέση με την επιφάνεια του οικοπέδου στο οποίο έχουν κτιστεί, να είναι ομοειδή με εκείνα του ακινήτου του οποίου θα προσδιορισθεί η αγοραία αξία, ώστε η κατά τετραγωνικό μέτρο μέση ενιαία αξία οικοπέδου και κτισμάτων να είναι πρόσφορη για σύγκριση με εκείνο που εκτιμάται.

Το θέμα του τρόπου προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των κτισμάτων λύθηκε οριστικά, από 30-12-1996, με τις διατάξεις του άρθρου 41 α' του ν.1249/1982, που προστέθηκε με το άρθρο 10 του ν.2386/1996, με τις οποίες η αξία τους προσδιορίζεται με το αντικειμενικό σύστημα, όχι μόνο για τα ακίνητα που βρίσκονται σε περιοχές στις οποίες έχει επεκταθεί το αντικειμενικό σύστημα αλλά και για ακίνητα που βρίσκονται σε περιοχές εφαρμογής της αγοραίας αξίας, είτε αυτά είναι εντός είτε εκτός σχεδίου πόλεων.

2.6 Παράγοντες που Επιδρούν στη Διαμόρφωση της Αγοραίας Αξίας

Εκτός από τα συγκριτικά στοιχεία, στον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμούνται διάφοροι παράγοντες οι οποίοι επιδρούν, αυξητικά ή μειωτικά, στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας των συγκεκριμένων ακινήτων.

Τέτοιοι παράγοντες είναι η θέση (κεντρική ή όχι) των ακινήτων στην περιοχή στην οποία βρίσκονται, η έκταση, το σχήμα και ο προσανατολισμός τους, η ιδιομορφία του εδάφους τους (ομαλό, βραχώδες κ.τ.λ.), η απόσταση που έχουν από τη θάλασσα ή από τουριστικές περιοχές κ.λπ.

Η επίδραση των παραγόντων αυτών εξαρτάται και από το είδος του ακινήτου του οποίου προσδιορίζεται η αγοραία αξία, με τις ακόλουθες διακρίσεις:

1) Σε οικοπέδα

Για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας οικοπέδου θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η κεντρική ή όχι θέση του στην περιοχή στην οποία βρίσκεται, η περιοχή αυτή καθ' αυτή από άποψη εξέλιξης, ρυμοτομίας, αποχέτευσης, εμπορικότητας και συγκοινωνιακής εξυπηρέτησης, η έκταση του οικοπέδου, το σχήμα του, το μήκος της πρόσοψής του, ο προσανατολισμός, η θέση του σε περισσότερους από έναν δρόμους (γωνιακό ή διαμπερές), η μορφή του εδάφους (ομαλό ή ανώμαλο) και η φύση του (π.χ. πετρώδες που απαιτεί αυξημένες δαπάνες για εκβραχισμούς, ή αμμώδες που απαιτεί αυξημένες δαπάνες θεμελιώσεων), αν είναι άρτιο και οικοδομήσιμο, οι συντελεστές δόμησής του, η τυχόν υποχρεωτική πρασιά, το ποσοστό αντιπαροχής αν είναι σε περιοχή που κτίζονται πολυκατοικίες, αν ρυμοτομείται ή όχι, αν είναι ή όχι δεσμευμένο π.χ. από την Αρχαιολογική Υπηρεσία, αν είναι ολόκληρο ή ιδανικό μερίδιο (συνιδιοκτησία), αν υπάρχουν μειονεκτήματα που δυσχεραίνουν την οικοδομική εκμετάλλευσή του στο μέλλον, π.χ. γιατί λόγω της σχετικά μικρής επιφάνειας και πρόσοψής του δεν θα έχει στο μέλλον δυνατότητα συνένωσής του με γειτονικά ακίνητα, ώστε να καταστεί συμφέρουσα η ανοικοδόμησή του κ.λπ.

2) Σε διαμερίσματα

Για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας διαμερισμάτων θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη και να συνεκτιμούνται, εκτός από τους πιο πάνω παράγοντες που αναφέρονται στο οικόπεδο επί του οποίου έχει κτιστεί το διαμέρισμα, και το είδος της κατασκευής της οικοδομής, το επίπεδο πολυτελείας της, οι ανέσεις που

παρέχει, όπως π.χ. η ύπαρξη κεντρικού κλιματισμού, ανελκυστήρων, κοινόχρηστων χώρων (π.χ. υποδοχής, βοηθητικοί άθλησης κ.ά.), η θέση του διαμερίσματος στην πολυκατοικία (ισόγειο, ορόφου, ρετιρέ, γωνιακό, διαμπερές, εσωτερικό ή εξωτερικό κ.ά.), ο προσανατολισμός του, η διαρρύθμισή του, η μικρή ή μεγάλη επιφάνεια του, οι βεράντες που έχει (μεγάλες ή μικρές, στεγασμένες ή όχι), ο χρόνος κατασκευής της πολυκατοικίας και ο βαθμός συντήρησής της, οι τυχόν βλάβες που έχει (π.χ. από σεισμό κ.ά.), αν το συγκεκριμένο διαμέρισμα μεταβιβάζεται ολόκληρο ή κατά ιδανικό μερίδιο κ.λπ. και από 30-12-1996 για την αξία των κτισμάτων λαμβάνεται υποχρεωτικά η αντικειμενική αξία τους σε κάθε περίπτωση.

3) Σε γραφεία

Για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας γραφείων θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη και να συνεκτιμούνται, εκτός από τους προαναφερθέντες παράγοντες που αναφέρονται στα οικόπεδα και τα διαμερίσματα, η καταλληλότητα της περιοχής στην οποία βρίσκονται για επαγγελματική χρήση, η τυχόν ύπαρξη εμπορικής μίσθωσης κ.λπ.

Ειδικότερα ως προς τον όροφο στον οποίο βρίσκεται το γραφείο του οποίου θα προσδιορισθεί η αγοραία αξία, σημειώνεται ότι, σε αντίθεση με τα διαμερίσματα όπου η αξία αυτών που βρίσκονται στους επάνω ορόφους είναι μεγαλύτερη από την αξία των διαμερισμάτων που βρίσκονται στους χαμηλότερους ορόφους, στα γραφεία συμβαίνει το αντίθετο και η αξία των γραφείων στους χαμηλούς ορόφους είναι μεγαλύτερη από την αξία των γραφείων στους πιο πάνω ορόφους.

Τέλος, από 30-12-1996 για την αξία των κτισμάτων λαμβάνεται υποχρεωτικά η αντικειμενική αξία τους σε κάθε περίπτωση.

4) Σε καταστήματα

Για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας καταστημάτων θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη και να συνεκτιμούνται, εκτός από τους πιο πάνω παράγοντες, και η εμπορικότητα της περιοχής στην οποία βρίσκονται, το πλάτος του δρόμου, η θέση τους στην οικοδομή (π.χ. γωνιακό, εντός στοάς), η μικρή ή μεγάλη πρόσοψή τους, η ύπαρξη εμπορικής μίσθωσης, αν έχουν υπόγειο, αν έχουν πατάρι κ.λπ.

Τέλος, από 30-12-1996 για την αξία των κτισμάτων λαμβάνεται υποχρεωτικά η αντικειμενική αξία τους σε κάθε περίπτωση.

5) Σε αγροτικά ακίνητα

Για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας αγροτικών ακινήτων θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη και να συνεκτιμάται η μορφή του εδάφους (ομαλό ή ανώμαλο), η ποιότητα και η καταλληλότητα του για καλλιέργειες μεγάλης ή μικρής απόδοσης κ.τ.λ., αν ο αγρός αρδεύεται ή είναι ξερικός, οι φυτείες που υπάρχουν σ' αυτό (δέντρα κ.τ.λ.) ή οι τυχόν άλλες εγκαταστάσεις (πηγάδι, δίκτυο άρδευσης κ.τ.λ.) που ως συστατικά του εδάφους συνεκτιμούνται για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας, η απόσταση του αγρού από τη θάλασσα ή από εθνικές κ.ά. οδούς ή από βιομηχανικές περιοχές, η θέση του σε περιοχή που αναπτύσσεται τουριστικά κ.λπ.

Για την αξία των κτισμάτων, από 30-12-1996 θα λαμβάνεται υποχρεωτικά, σε κάθε περίπτωση, η αντικειμενική αξία τους.

6) Σε αγροτεμάχια

Για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας αγροτεμαχίων, εκτός από τους πιο πάνω παράγοντες που αναφέρονται στα αγροτικά ακίνητα, θα πρέπει να εξετάζεται αν αυτό είναι εντός ζώνης ή όχι, αν είναι οικοδομήσιμο ή αν ρυμοτομείται, αν για το συγκεκριμένο αγροτεμάχιο έχει εκδοθεί οικοδομική άδεια

(π.χ. λυόμενης οικίας), αν στην περιοχή που βρίσκεται το αγροτεμάχιο υπάρχουν παροχές νερού, ηλεκτρικού, τηλεφώνου, αν έχει μεγάλη ή μικρή έκταση κ.λπ.

7) Σε δασικές εκτάσεις

Για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας δασικών εκτάσεων, ο α.ν.1521/1950 «περί φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων» δεν έχει ειδικότερες διατάξεις. Επομένως, θα ισχύσουν, εκείνες της παραγράφου 2 του άρθρου 3 του α.ν.1521/1950, όπως ισχύει, οι οποίες προβλέπουν τη χρησιμοποίηση πρόσφορων και ομοειδών συγκριτικών στοιχείων και σε περίπτωση που αυτά δεν υπάρχουν ή αυτά που υπάρχουν κρίνονται ανεπαρκή ή απρόσφορα, ο προσδιορισμός της αγοραίας αξίας θα γίνει με τη χρήση οποιουδήποτε άλλου αποδεικτικού μέσου.

Όμως, με τις μεταγενέστερες διατάξεις του άρθρου 6 του ν.998/1979 «περί προστασίας των δασών και των δασικών εν γένει εκτάσεων της Χώρας» ορίζεται ότι, στις περιπτώσεις που για οποιοδήποτε λόγο είναι απαραίτητο να προσδιορισθεί η αξία δάσους ή δασικής έκτασης, ο προσδιορισμός γίνεται με βάση τη θέση, τη μορφή και τη σύστασή της, καθώς και την τυχόν σε δασικά προϊόντα απόδοση, την ιδιοσυστασία του εδάφους και των λοιπών φυσικών χαρακτηριστικών του, λαμβανομένης υπόψη και της αδυναμίας χρησιμοποίησής της για οικιστικούς σκοπούς ή για άλλη εκμετάλλευση ξένη με τον προορισμό της. Για τον προσδιορισμό της αξίας στις περιπτώσεις αυτές δεν μπορεί να ληφθούν υπόψη συγκριτικά στοιχεία που αναφέρονται σε γειτονικές οικοπεδικές εκτάσεις ή άλλα στοιχεία που εμφανίζουν το δάσος ή τη δασική έκταση να έχει οικοπεδική αξία. Αν όμως τμήματα δάσους ή τη δασική έκταση διατεθούν για οικοδομική ή άλλη, πλην της δασοπονικής, εκμετάλλευση και υπάρξει ανάγκη προσδιορισμού της αξίας τους, εκτιμώνται με την οικοπεδική τους αξία.

Από τις διατάξεις αυτές συνάγεται ότι, χωρίς να αποκλείεται η χρησιμοποίηση πρόσφορων συγκριτικών στοιχείων, για τον προσδιορισμό της αξίας «δι' οιαδήποτε αιτίαν», επομένως και για την επιβολή φορολογίας, θα πρέπει να λαμβάνονται κατά κύριο λόγο υπόψη τα περιγραφικά στοιχεία (θέση,

μορφή, σύσταση εδάφους κ.ά.) του συγκεκριμένου δάσους, η τυχόν απόδοσή του σε δασικά προϊόντα και η δεδομένη αδυναμία χρησιμοποίησης του για οικιστικούς σκοπούς ή άλλη εκμετάλλευση ξένη με τον προορισμό του ως δάσους.

Ενόψει της ειδικότερης αυτής διάταξης, θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας δασικών εκτάσεων, παράλληλα με τα συγκριτικά στοιχεία, πρέπει να συνεκτιμούνται και τα κριτήρια που θεσπίζονται με τις πιο πάνω διατάξεις του Δασικού Κώδικα, το περιεχόμενο των οποίων σαφέστατα οδηγεί σε σημαντικά μειωμένες αξίες των δασικών εκτάσεων.

Τέλος, μειωτικό στοιχείο της αξίας της συνιστά και η κήρυξη ιδιωτικής έκτασης ως αναδασωτέας.

2.7 Στοιχεία που Συνεκτιμούνται από τη Νομολογία

Εκτός από τους πιο πάνω παράγοντες που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας ακινήτων ή εμπραγμάτων δικαιωμάτων σε ακίνητα, από τη διοικητική και τη δικαστηριακή νομολογία έχει γίνει δεκτό ότι στο στάδιο αυτό της διαδικασίας προσδιορισμού της αγοραίας αξίας συνεκτιμούνται και οι παρακάτω παράγοντες²⁰:

Διατηρητέα ακίνητα

Ο χαρακτηρισμός ενός ακινήτου ως διατηρητέου, σύμφωνα με τις διατάξεις των Ν.1469/1950 «περί προστασίας ειδικής κατηγορίας οικοδομημάτων και έργων τέχνης μεταγενέστερων του 1830», των άρθρων 50 και 52 του κ.ν.5351/1932 «περί τροποποιήσεων και προσθηκών εις των νόμον ΒΧΜς' περί αρχαιοτήτων», του άρθρου 79 § 6 του ν.δ.8/1973, των άρθρων 4, 13 και 14 του ν.1577/1985 και των άρθρων 18, 19 και 20 του ν.1650/1986, όπως πάγια δέχεται και η Διοίκηση,

²⁰ Φωτόπουλος Ιωάννης, Η Φορολογία Μεταβίβασης Ακινήτων, Έκδοση 2^η, Εκδόσεις Σάκκουλα 1999, σελ. 310 - 311

ασκεί αποφασιστικά σοβαρή μειωτική επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας του, αν και η κήρυξη αυτή δεν επηρεάζει το καθαυτό δικαίωμα της κυριότητας. Κι αυτό, γιατί ο χαρακτηρισμός του ακινήτου ως διατηρητέου δημιουργεί υποχρέωση του ιδιοκτήτη να το διατηρήσει με δαπάνες του στην κατάσταση που βρίσκεται με επισκευές κ.τ.λ. και σε περίπτωση άρνησης ή αδυναμίας του μπορεί να του αφαιρεθεί το ακίνητο με αναγκαστική απαλλοτρίωση. Οι λόγοι αυτοί ασκούν επιρροή στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας και έχουν ως αποτέλεσμα σοβαρή μείωση της αξίας του, η οποία σε σημαντικό ποσοστό αντισταθμίζεται από την ενδεχόμενη δυνατότητα μεταφοράς συντελεστή δόμησης, σύμφωνα με τις διατάξεις παλιότερα του ν.880/1979 και τώρα του ν.2300/1995.

Προκειμένου για διατηρητέα ακίνητα που βρίσκονται σε περιοχή στην οποία έχει επεκταθεί το αντικειμενικό σύστημα, από την με αριθ.1067780/82/Γ0013/πολ.1149/9-6-1994 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ 549/15-7-1994 τ. Β') προβλέπεται η εφαρμογή μειωτικού συντελεστή 0,80 στην αντικειμενική αξία του ακινήτου. Για την εφαρμογή του συντελεστή αυτού απαιτείται, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2 § 21 της παραπάνω απόφασης, η προσκόμιση βεβαίωσης της αρμόδιας υπηρεσίας, από την οποία να προκύπτει ότι έχει εκδοθεί σχετική απόφαση ή προεδρικό διάταγμα, έχει δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης (αριθμ. ΦΕΚ) και δεν έχει ανακληθεί. Ο μειωτικός συντελεστής του διατηρητέου εφαρμόζεται μόνο όταν είναι διατηρητέο ολόκληρο το κτίσμα, έστω και αν επιτρέπονται επισκευές ή διαρρυθμίσεις ή ενισχύσεις στον φέροντα οργανισμό. Ο συντελεστής αυτός δεν εφαρμόζεται αν είναι διατηρητέα μόνο τα μορφολογικά στοιχεία του κτίσματος (όψεις, εξώστες, ανοίγματα κ.λπ.) ή όταν είναι διατηρητέα τα κτίσματα ολόκληρου του οικισμού, όπως συμβαίνει συχνά με τους παραδοσιακούς οικισμούς.

Απαλλοτριωτέα ή προσκυρωτέα ακίνητα

Σε περίπτωση που κάποιο ακίνητο έχει κηρυχθεί αναγκαστικά απαλλοτριωτέο για δημόσια ωφέλεια κατά το χρόνο προσδιορισμού της αγοραίας

αξίας του, αν και ο χαρακτηρισμός αυτός δεν επιφέρει οποιαδήποτε αλλοίωση στο δικαίωμα της κυριότητας αφού η απαλλοτρίωση δεν έχει συντελεστεί, πάγια γίνεται δεκτό ότι επιδρά μειωτικά στην αξία του. Κι αυτό, γιατί από τη στιγμή που το ακίνητο κηρύσσεται απαλλοτριωτέο και μέχρι τη συντέλεση της απαλλοτρίωσης μειώνεται η ζήτησή του, γεγονός που επιδρά πτωτικά στην αξία του.

Προκειμένου για ακίνητα που βρίσκονται σε περιοχή στην οποία εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα, με την 1067780/82/Γ0013/πολ.1149/9-6-1994 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή της με την 1108281/382/Γ0013/πολ.1238/25-9-1995, προβλέπεται η εφαρμογή μειωτικού συντελεστή 0,80. Για να θεωρηθεί όμως ότι ένα ακίνητο ή τμήμα του είναι απαλλοτριωτέο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 § 22 της παραπάνω απόφασης, απαιτείται πρόσφατο έγγραφο από το αρμόδιο δημόσιο όργανο από το οποίο να προκύπτει:

- ότι έχει κηρυχθεί η απαλλοτρίωση (πράξη κήρυξης της απαλλοτρίωσης και ΦΕΚ στο οποίο έχει δημοσιευθεί),
- ότι η απαλλοτρίωση δεν έχει ανακληθεί, και
- η επιφάνεια των απαλλοτριωτέων τμημάτων.

Στις περιπτώσεις αυτές ο συντελεστής είναι 0,80.

Σε απαλλοτριωτέο ακίνητο που έχει χαρακτηριστεί και ως διατηρητέο εφαρμόζεται μόνο ο συντελεστής του διατηρητέου. Αν απαλλοτριώνεται τμήμα μόνο του ακινήτου, ο προσδιορισμός της αξίας γίνεται χωριστά για το απαλλοτριωτέο τμήμα για το οποίο δεν λαμβάνονται υπόψη οι συντελεστές πρόσοψης και το κριτήριο βάθους, και χωριστά για το υπόλοιπο τμήμα.

Τα προεκτεθέντα ισχύουν και επί ακινήτων που πρόκειται να ρυμοτομηθούν.

Τέλος, από τη Διοίκηση έχει γίνει δεκτό ότι στις περιπτώσεις αναγκαστικών προσκυρώσεων, για την επιβολή του ΦΜΑ, ως φορολογητέα αξία θα λαμβάνεται:

- το ποσό της αποζημίωσης που καθορίζει το δικαστήριο, όταν τηρείται η διαδικασία του δικαστικού καθορισμού της αποζημίωσης, ανεξάρτητα αν το ακίνητο βρίσκεται σε περιοχή που ισχύει το αντικειμενικό σύστημα ή σε περιοχή που ισχύει το σύστημα των συγκριτικών στοιχείων, και
- η αντικειμενική αξία, όταν το ακίνητο βρίσκεται σε περιοχή που ισχύει το αντικειμενικό σύστημα και αν παρακάμπτεται κατά τα άνω η διαδικασία του δικαστικού προσδιορισμού ή η αξία που προκύπτει με τα συγκριτικά στοιχεία όταν το ακίνητο βρίσκεται σε περιοχή που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα, εκτός αν στην περίπτωση αυτή η συμφωνηθείσα αυτή αξία είναι η μεγαλύτερη της αντικειμενικής που προκύπτει.

Ύπαρξη νομικών ελαττωμάτων

Η επίδραση ή όχι στον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας των νομικών ελαττωμάτων που ενδεχομένως έχει κάποιο ακίνητο κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, όπως π.χ. είναι η αμφισβήτηση του εμπράγματος δικαιώματος του υπόχρεου, η επιδικία λόγω αμφισβήτησης του δικαιώματος αυτού, η απώλεια της νομής κ.ά., είναι από τα θέματα στα οποία η δικαστηριακή νομολογία παρουσιάζει διακυμάνσεις.

Έτσι, παλιότερα γινόταν δεκτό ότι ο ισχυρισμός για διεκδίκηση του ακινήτου πρέπει να λαμβάνεται υπόψη και να συνεκτιμάται κατά τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας. Αργότερα κρίθηκε ότι η έλλειψη κυριότητας του μεταβιβάζοντος δεν λαμβάνεται υπόψη ως παράγων που επηρεάζει την αγοραία αξία του ακινήτου.

Στη συνέχεια όμως η δικαστηριακή νομολογία ξέφυγε από την τυπολατρική αυτή άποψη και δέχεται, αφενός ότι η ύπαρξη νομικού ελαττώματος είναι δυσμενής παράγων και αφετέρου ότι στις περιπτώσεις αυτές για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας θα πρέπει να χρησιμοποιούνται συγκριτικά στοιχεία τα οποία βρίσκονται κάτω από τις ίδιες συνθήκες με το κρινόμενο ακίνητο, δηλ. βαρύνονται κι αυτά με παρόμοιο νομικό ελάττωμα.

Ύπαρξη πραγματικών ελαττωμάτων

Η ύπαρξη πραγματικών ελαττωμάτων σε ένα ακίνητο κατά το χρόνο μεταβίβασης εμπραγμάτων δικαιωμάτων σ' αυτό, του οποίου καθίστανται αναγκαίος ο προσδιορισμός της αγοραίας αξίας, χωρίς επιφυλάξεις θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι επιδρούν μειωτικά στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας του.

Πραγματογνωμοσύνη

Στο κεφάλαιο που εξετάζει τα στοιχεία που συνεκτιμούνται κατά τη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας ενός ακινήτου, ενδιαφέρον παρουσιάζει η απάντηση στο ερώτημα αν συνεκτιμούνται και αξιολογούνται ή όχι σχετικές εκτιμήσεις στην κατάρτιση των οποίων δεν συμμετέχουν όργανα της φορολογούσας Αρχής.

Τέτοιες είναι οι πραγματογνωμοσύνες από ιδιώτες ειδικούς, οι εκτιμήσεις οργάνων του Σώματος Ορκωτών Εκτιμητών και οι εκθέσεις εκτίμησης των Επιτροπών που προβλέπονται από το άρθρο 9 του κ.ν.2190/1920 «περί Ανωνύμων Εταιριών», όπως ισχύει.

α) Οικονομοτεχνική μελέτη

Ως προς τις οικονομοτεχνικές μελέτες, από τη νομολογία έχει γίνει δεκτό ότι η έκθεση πραγματογνωμοσύνης με οικονομοτεχνική μελέτη για την αγοραία αξία ακινήτου που ρυμοτομείται, αποτελεί στοιχείο το οποίο συνεκτιμάται για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας.

β) Έκθεση εκτίμησης Σ.Ο.Ε.

Ως προς τις εκθέσεις εκτίμησης του Σώματος Ορκωτών Εκτιμητών δεν υπάρχει καμιά αμφιβολία ότι υποχρεωτικά λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμούνται κατά τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας, χωρίς βεβαίως να είναι και δεσμευτικές για τη δικαστική ή τη διοικητική Αρχή. Αυτό συνάγεται από τη διάταξη του πρώτου εδαφίου της παραγρ. 2 του άρθρου 15 του ν.820/1978, όπως ισχύει, με την οποία παρέχεται η δυνατότητα να προσφεύγουν στο Σ.Ο.Ε. όχι μόνο οι φορολογούμενοι αλλά και οι φορολογικές Αρχές καθώς και τα διοικητικά δικαστήρια με προδικαστική απόφασή τους, γιατί στο τέλος της διάταξης αυτής ορίζεται ρητά, ότι «το πόρισμα του ελέγχου των εκτιμητών, επέχει θέση εκθέσεως πραγματογνωμοσύνης».

Επομένως, οι εκθέσεις του Σ.Ο.Ε. έχουν την αξία της πραγματογνωμοσύνης που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 123 και 126 επ. του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας.

γ) Εκτίμηση επιτροπής άρθρου 9 κ.ν.2190/1920

Τέλος, ως προς τις εκθέσεις που συντάσσονται από τις επιτροπές που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 9 του κ.ν.2190/1920, όπως ισχύει, για την εξακρίβωση της αξίας εταιρικών εισφορών σε είδος, από τη δικαστηριακή νομολογία έχει γίνει δεκτό ότι η αξία των επιτροπών αυτών υποχρεωτικά συνεκτιμάται, χωρίς βεβαίως να δεσμεύουν τη φορολογική Αρχή ή τα διοικητικά δικαστήρια, και παραμερίζεται το πόρισμα τους στις περιπτώσεις που αιτιολογημένα αποδίδεται μεγαλύτερη σημασία σε άλλα συγκριτικά στοιχεία.

Από διαθέσεως αξία

Από διαθέσεως αξία είναι εκείνη την οποία διαμορφώνει ο υπόχρεος στο φόρο, με βάση κριτήρια υποκειμενικά. Δοθέντος ότι αγοραία είναι η αξία που διαμορφώνεται κατά το δυνατό με αντικειμενικά κριτήρια, η από διαθέσεως αξία δεν ασκεί επιρροή στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας.

Οικονομική και οικογενειακή κατάσταση υπόχρεου

Όπως αναλυτικά εκτέθηκε πιο πάνω, η αγοραία αξία διαμορφώνεται με τη χρησιμοποίηση κατά το δυνατόν αντικειμενικών κριτηρίων και συνήθως με βάση συγκριτικά στοιχεία. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα να μην ασκεί επιρροή στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας η οικονομική και οικογενειακή κατάσταση του υπόχρεου σε καταβολή του φόρου.

Συνιδιοκτησία

Σε σχέση με τη συνιδιοκτησία, πάγια από τη Διοίκηση και τη δικαστηριακή νομολογία γίνεται δεκτό ότι η κτήση ποσοστού εξ αδιαίρετου του ακινήτου, είτε οικόπεδο είτε διαμέρισμα είτε κατάστημα κ.τ.λ. είναι αυτό, επιδρά μειωτικά στην αγοραία αξία του, σε σχέση με την κτήση ολόκληρου του ίδιου ακινήτου. Κι αυτό, γιατί η ζήτηση στην ελεύθερη κτηματαγορά προς απόκτηση ιδανικών μεριδίων ακινήτων είναι πολύ περιορισμένη σε σχέση με τη ζήτηση ολόκληρων, με αποτέλεσμα η αξία των ιδανικών μεριδίων να είναι, καταρχήν, μικρότερη του αντίστοιχου ποσοστού της αξίας ολόκληρου του ακινήτου.

Ειδικότερα, προκειμένου για ακίνητα που βρίσκονται σε περιοχή στην οποία εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας, από τις διατάξεις παλιότερα της με αριθ. 1007981/30/Α0013/19-1-1993 (ΦΕΚ 13/21-1-1993 τ. Β') απόφασης του Υπουργού Οικονομικών και τώρα της 10677780/82/Γ0013/πολ.1149/9-6-1994 (ΦΕΚ 549/15-7-1994 τ. Β') προβλέπεται η εφαρμογή μειωτικού συντελεστή 0,90 στη συνολική αξία (οικοπέδου και

κτίσματος) του ακινήτου που ανήκει σε περισσότερους από έναν συνιδιοκτήτες. Περαιτέρω, με τις διατάξεις των άρθρων 2 § 25 των παραπάνω αποφάσεων διευκρινίζεται ότι η συνιδιοκτησία πρέπει να υπάρχει στο πρόσωπο του υπόχρεου σε φόρο. Δεν εφαρμόζεται όμως ο συντελεστής συνιδιοκτησίας όταν ο υπόχρεος σε φόρο είναι ή γίνεται μόνος κύριος του όλου ακινήτου, καθώς και σε περίπτωση διαχωρισμού της επικαρπίας από την ψιλή κυριότητα. Ομοίως δεν εφαρμόζεται ο συντελεστής συνιδιοκτησίας και στην περίπτωση κάθετης ή οριζόντιας ιδιοκτησίας ως προς τη συνιδιοκτησία στο οικόπεδο.

Επισημαίνεται όμως, ότι από 30-12-1996 με την ΑΥΟ 1129485/πολ.1310/3-12-1996 (ΦΕΚ 1152/27-12-1996 τ. Β' και ΦΕΚ 1162/27-12-1996 τ. Β'), ελλείψει σχετικής πρόβλεψης, δεν εφαρμόζεται συντελεστής συνιδιοκτησία αφενός σε κτίσματα που βρίσκονται σε περιοχές εκτός αντικειμενικού συστήματος και αφετέρου σε όλα τα ειδικά κτίρια ανεξάρτητα από την περιοχή στην οποία βρίσκονται.

Ζημιές από σεισμό, πυρκαγιά ή πλημμύρα

Προκειμένου για ακίνητα τα οποία έχουν υποστεί ζημιές από σεισμούς, πυρκαγιές ή πλημμύρες, είναι προφανές ότι οι ζημιές αυτές συνεπάγονται μείωση της αξίας τους, το ύψος της οποίας είναι συνάρτηση του μεγέθους της ζημιάς.

Ειδικότερα προκειμένου για ακίνητα που βρίσκονται σε περιοχή στην οποία εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας και από 30-12-1996 σε κάθε περίπτωση κτίσματος, από τις διατάξεις των ΑΥΟ 1067780/82/Γ0013/πολ.1149/9-6-1994, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, και 1129485/πολ.1310/3-12-1996, προβλέπεται η εφαρμογή συντελεστή ειδικών συνθηκών (Σ.Ε.Ι.Σ.) για τον προσδιορισμό της αξίας ακινήτων που έχουν υποστεί ζημιές από σεισμό, πυρκαγιά ή πλημμύρα. Ο συντελεστής αυτός, σύμφωνα με τις παραπάνω αποφάσεις, προκύπτει, αν από τη μονάδα αφαιρέσουμε το λόγο της απαιτούμενης δαπάνης αποκατάστασης της ζημιάς, κατά το χρόνο φορολογίας,

προς την αξία του ακινήτου, που υπολογίζεται με το αντίστοιχο έντυπο, πριν από τις ζημιές. Δηλαδή:

$$\Sigma.Ειδ.Σ. = 1 \times \frac{\text{Κόστος αποκατάστασης Ζημιών}}{\text{Επιφάνεια κτισμάτων} \times \text{κόστος εκκίνησης}}$$

Η δαπάνη αποκατάστασης βεβαιώνεται με τεχνική έκθεση από πραγματογνώμονα του Τεχνικού Επιμελητηρίου, που έχει συνταχθεί μέχρι ένα έτος πριν από το χρόνο φορολογίας και δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από την αξία του κτίσματος. Αν είναι μεγαλύτερη, λαμβάνεται υπόψη μόνο η αξία του αναλογούντος στο κτίσμα οικοπέδου.

Σημειώνεται ότι για την εφαρμογή του μειωτικού συντελεστή δεν πρέπει να έχει παρέλθει 5ετία από την ημερομηνία του συμβάντος (σεισμού, πυρκαγιάς, πλημμύρας).

Είναι αυτονόητο ότι σε περίπτωση που το κτίσμα λόγω σεισμού, πυρκαγιάς ή πλημμύρας έχει κριθεί με απόφαση της Πολεοδομίας ή άλλης αρμόδιας Υπηρεσίας ως κατεδαφιστέο, δεν θα ληφθεί υπόψη για τον υπολογισμό της αξίας του όλου ακινήτου. Η κατεδάφιση όμως αυτού πρέπει να συντελεστεί εντός έτους αν είχε εκδοθεί άδεια κατεδάφισης, ή εντός μηνός από την υποβολή της φορολογικής δήλωσης αν είχε εκδοθεί πρωτόκολλο κατεδάφισης

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ – ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΗ ΑΞΙΑ ΑΚΙΝΗΤΟΥ

3.1 Εισαγωγή

Για τον προσδιορισμό της φορολογικής επιβάρυνσης σε όλες τις φορολογίες αναγκαία προϋπόθεση είναι ο προσδιορισμός της αξίας των ακινήτων²¹. Ως πριν από λίγα χρόνια η φορολογητέα αξία των ακινήτων συνέπιπτε με την αγοραία, η οποία προσδιοριζόταν με τη μέθοδο των συγκριτικών στοιχείων. Για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων με προαναφερόμενη μέθοδο λαμβάνονταν υπόψη τα στοιχεία εκτίμησης των αυτών ή άλλων πλησιόχρων ομοειδών ακινήτων, τα οποία προέκυπταν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα ή αιτία θανάτου, δωρεάς ή προίκας, ή από απαλλοτριώσεις ή δικαστικές διανομές, καθώς και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο, το οποίο κατά την κρίση του εκτιμητή ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας.

Η χρησιμοποίηση της μεθόδου αυτής είχε δημιουργήσει πολυποίκιλα προβλήματα μεταξύ διοίκησης και πολιτών, εξαιτίας του γεγονότος ότι στις εκθέσεις εκτίμησης υπεισέρχονταν στοιχεία υποκειμενικής κρίσης με συνέπεια υπερβολές και ακρότητες. Για να αρθούν οι τριβές μεταξύ πολιτών και διοίκησης και να αμβλυνθούν τα συνακόλουθα προβλήματα που ανέκυπταν από την εφαρμογή της μεθόδου αυτής, το 1979 με τον νόμο 820 του 1978 ιδρύεται το Σώμα Ορκωτών Εκτιμητών, με σκοπό την εκτίμηση της αγοραίας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται για οποιονδήποτε λόγο, με τρόπο αντικειμενικό, βασισμένο σε επιστημονικές μεθόδους.

Σταθμός ωστόσο στην άμβλυνση των αμφισβητήσεων που συνεπάγετο η χρησιμοποίηση της μεθόδου των συγκριτικών στοιχείων για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων υπήρξε η εισαγωγή **αντικειμενικής μεθόδου**

²¹ www.kairatos.com.gr/forosakin.htm - 24k -

προσδιορισμού της αξίας τους. Η εισαγωγή της μεθόδου αυτής υπήρξε ομολογουμένως μία από τις σημαντικότερες μεταβολές στη φορολογία.

Η μέθοδος αυτή προβλέφθηκε από το άρθρο 41 του Ν. 1249/1982, άρχισε όμως να εφαρμόζεται σταδιακά από 1.1.1985 για τα ακίνητα που βρίσκονται στις περιοχές των δήμων και κοινοτήτων της τέως Διοικήσεως Πρωτευούσης και των κοινοτήτων Ζεφυρίου και Ανω Λιοσίων. Σήμερα εφαρμόζεται σε όλη τη χώρα.

Μεταγενέστερα με το άρθρο 10 του Ν. 2386/1996 προστέθηκε στον νόμο 1249, μετά το άρθρο 41, νέο άρθρο 41 Α με τίτλο «Προσδιορισμός της αξίας κτισμάτων γης». Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού ορίστηκε ειδική μέθοδος προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, κτισμάτων και γηπέδων, τα οποία βρίσκονται σε περιοχές που δεν εφαρμόζεται το σύστημα του άρθρου 41. Το σύστημα αυτό άρχισε να εφαρμόζεται σταδιακά από 31.12.1996.

3.2 Αντικειμενική Αξία Ακινήτου

Η αντικειμενική αξία ακινήτου²² είναι ένα αμάχητο φορολογικό τεκμήριο της αξίας ενός ακινήτου και εκφράζεται σε αξία ανά τετραγωνικό μέτρο. Οι αντικειμενικές αξίες εκδίδονται από το Υπουργείο Οικονομικών και διαφοροποιούνται ανάλογα με την τοποθεσία του ακινήτου. Ακόμη και εντός του ίδιου Δήμου μπορεί να υπάρχουν διαφοροποιήσεις ανάλογα με τις ζώνες στις οποίες χωρίζεται ένας Δήμος. Το κέντρο του Δήμου συνήθως συγκεντρώνει και τις υψηλότερες αξίες λόγω της εμπορικότητάς του, αν και είναι πολλά τα παραδείγματα στους μεγάλους σε έκταση δήμους, όπου απομονωμένες συνοικίες διαμορφώνουν ξεχωριστό στυλ δόμησης και δημογραφικά-οικονομικοκοινωνικά χαρακτηριστικά, συγκεντρώνοντας ακόμη μεγαλύτερες αξίες.

Η βασική λειτουργία των αντικειμενικών αξιών είναι η αποφυγή της φοροδιαφυγής κατά την πώληση ή δωρεά ακινήτων. Κατά την κατάρτιση των συμβάσεων αυτών οφείλει να καταβάλλεται στην Εφορία φόρος ανάλογα με την

²² el.wikipedia.org/wiki/Αντικειμενική_αξία_ακινήτου - 22k -

αξία του ακινήτου, όπως αυτή αποτυπώνεται στο συμβόλαιο. Συχνά όμως τα μέρη συμφωνούν στην αναγραφή εικονικού τιμήματος στο συμβόλαιο, ώστε να καταβάλουν μικρότερο φόρο και μικρότερα συμβολαιογραφικά έξοδα και έξοδα μεταγραφής. Με τη θέσπιση των αντικειμενικών αξιών ορίζεται από το κράτος το κατώτατο όριο της αξίας που μπορεί να έχει ένα ακίνητο σε μία συναλλαγή, ώστε να δύναται να ορίζει η Εφορία το ελάχιστο αντίτιμο που δηλώνει ο αγοραστής ή ο δωρητής του ακινήτου.

Οι αντικειμενικές αξίες δεν ανταποκρίνονται παρ' όλα αυτά πάντα στην πραγματική αξία της συναλλαγής, αφού στη πράξη είναι πάντα χαμηλότερες από την αγοραία αξία του ακινήτου. Επίσης αποτελούν απλώς τεκμήριο για φορολογικούς λόγους: δεν εμποδίζονται τα μέρη να συμφωνήσουν υψηλότερο τίμημα και να καταβάλουν υψηλότερο φόρο. Αν συμφωνήσουν όμως χαμηλότερο της αντικειμενικής αξίας τίμημα, θα καταβάλουν τον φόρο που αναλογεί στην αντικειμενική αξία.

Στις εντός σχεδίου πόλεως περιοχές χρησιμοποιούνται τιμές ζώνης (ανάλογα με τις ζώνες στις οποίες χωρίζεται ένας Δήμος) και στις εκτός σχεδίου τιμές εκκίνησης(που προσδιορίζονται από την εφορία). Σε περιοχές που είναι εκτός σχεδίου πόλεως οι αξίες εκτιμώνται συγκριτικά (από πώληση διπλανού οικοπέδου και σύγκριση των χαρακτηριστικών τους.)

Η μέθοδος αυτή προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982 «διαρρυθμίσεις στην άμεση και έμμεση φορολογία κ.α. όπως αυτές τροποποιήθηκαν με τα άρθρα 14 του ν. 1473/1984, 24 8-9 του ν. 1828/1989, 14 11-18 του ν. 1882/1990 και 14 3 του ν. 2579/1998²³ Σκοπός της μεθόδου αυτής, με την οποία προσδιορίζονται τεκμαρτές φορολογητέες αξίες των ακινήτων με βάση προκαθορισμένες από τη διοίκηση τιμές και συντελεστές, είναι η εμπέδωση κλίματος αμοιβαίας εμπιστοσύνης μεταξύ των φορολογικών αρχών και των

²³ ΥΠ. Οικονομικών 1060235/448/Α0013/ πολ. 1166/24-5-1996 του ΔΦΝ 1996 σελ. 860

πολιτών, καθώς και η αποφυγή των ζωνών αμφισβητήσεων και αντιδικιών μεταξύ τους που δημιουργούσε η εφαρμογή της αγοραίας αξίας²⁴.

Με τη μέθοδο αυτή προσδιορίζεται η αντικειμενική αξία της πλήρους κυριότητας. Για τον προσδιορισμό όμως της αντικειμενικής αξίας άλλων εμπράγματων δικαιωμάτων, όπως είναι η ψιλή κυριότητα, η επικαρπία και η οίκηση, η διάταξη του άρθρου 3 4 του α.ν. 1521/1950, όπως αυτή αντικαταστάθηκε με το άρθρο 41 1 του ν. 12/1975 και ισχύει μέχρι σήμερα, ορίζει ότι εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του ν.δ. 118/1973 και συγκεκριμένα εκείνες των άρθρων 15 και 16. Επομένως, για τον προσδιορισμό της αντικειμενικής αξίας στις περιπτώσεις αυτές, θα πρέπει να ανατρέξουμε στις προαναφερθείσες διατάξεις της φορολογίας κληρονομιών.

3.3 Έκταση και Διαδικασία Εφαρμογής

Το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 41 § 1 και 41 α ' § 1 του Ν.1249/1982, όπως ισχύει, εφαρμόζεται σε όλα τα είδη ακινήτων (αστικά, αγροτικά, κ.τ.λ.).

Επειδή όμως βρίσκεται ακόμη στο στάδιο της σταδιακής επέκτασής του, εφαρμόζεται καταρχήν σε ακίνητα που βρίσκονται εντός του σχεδίου των πόλεων ή των οικισμών που προϋπήρχαν του 1923, για τις οποίες έχουν εκδοθεί σχετικά προεδρικά διατάγματα, ενώ από 30-12-1996 εφαρμόζεται υποχρεωτικά για τον προσδιορισμό της αξίας κτισμάτων τα οποία έχουν ανεγερθεί σε ακίνητα τα οποία βρίσκονται σε περιοχές στις οποίες δεν έχει επεκταθεί το «αντικειμενικό σύστημα», είτε αυτές είναι εντός είτε εκτός σχεδίου πόλεως ή οικισμών.

Το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας εφαρμόζεται υποχρεωτικά στις φορολογίες μεταβίβασης ακινήτων με

²⁴ Φωτόπουλος Ιωάννης, Η Φορολογία Μεταβίβασης Ακινήτων, Έκδοση 2^η, Εκδόσεις Σάκουλα 1999, σελ. 305

αντάλλαγμα, κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών καθώς και στη φορολογία μεγάλης ακίνητης περιουσίας. Δεν υπάρχει υποχρέωση επομένως των φορολογικών Αρχών να προσδιορίζουν την αντικειμενική αξία ακινήτων για άλλους σκοπούς, όπως π.χ. είναι η εφαρμογή των διατάξεων του ν.1962/1991 για τις εμπορικές μισθώσεις κ.λπ.

Σε σχέση με τη διαδικασία εφαρμογής του συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων, θα πρέπει να επισημανθεί η υποχρέωση την οποία έχει ο φορολογούμενος να γράφει στη σχετική φορολογική δήλωσή του την αντικειμενική αξία που έχει προκαθορίσει η Διοίκηση και να καταβάλλει το φόρο που αναλογεί στην αξία αυτή, ανεξάρτητα αν συμφωνεί ή όχι με το ύψος της.

Αντίστοιχα, την αξία αυτή είναι υποχρεωμένος ν' αποδεχθεί ο προϊστάμενος της αρμόδιας Οικονομικής Υπηρεσίας (ΔΥΟ) στην οποία υποβάλλεται η σχετική Δήλωση, και το μόνο δικαίωμα που του παρέχει ο νόμος είναι η εξουσία να ελέγχει, μέσα στην προθεσμία του χρόνου παραγραφής αν δηλώθηκαν σωστά τα προσδιοριστικά στοιχεία του ακινήτου με βάση τα οποία διαμορφώθηκε η αντικειμενική αξία του και ακόμη αν, κατά τη συμπλήρωση τόσο της Δήλωσης όσο και των Φύλλων Υπολογισμού της Αντικειμενικής Αξίας, δεν έγιναν σφάλματα κατά την εφαρμογή των σχετικών με τον τρόπο προσδιορισμού της αντικειμενικής αξίας διατάξεων και ειδικότερα κατά την επιλογή των κατάλληλων σε κάθε περίπτωση ΦΥΑΑ και συντελεστών.

Αν ο φορολογικός έλεγχος διαπιστώσει ανακρίβεια των προσδιοριστικών της αξίας στοιχείων που δήλωσε ο υπόχρεος, η φορολογούσα Αρχή, με σχετική Πράξη της καταλογίζει στον υπόχρεο αφενός τον κύριο φόρο, την πληρωμή του οποίου θα διέφευγε, και αφετέρου πρόσθετο φόρο ανακρίβειας.

Η Διοίκηση επομένως περιορίζεται πάντοτε στην είσπραξη του φόρου που αναλογεί στην αντικειμενική αξία ή στο τυχόν μεγαλύτερο από αυτή τίμημα που δηλώνεται και δεν έχει δικαίωμα να ζητήσει επιπλέον φόρο στις

περιπτώσεις που κατά τη γνώμη της η αγοραία αξία είναι μεγαλύτερη από την αντικειμενική ή από το τίμημα που έχει δηλωθεί.

Αντίθετα, δικαίωμα αμφισβήτησης της αντικειμενικής αξίας παρέχεται από το νόμο μόνο στον υπόχρεο σε καταβολή του ΦΜΑ φορολογούμενο, εφόσον αυτός θα έχει προηγουμένως υποχρεωθεί να δηλώσει την αντικειμενική αξία.

3.4 Περιγραφή Μεθόδου Αντικειμενικής Αξίας Ακινήτων

Βασικός άξονας λειτουργίας του συστήματος αυτού είναι οι προκαθορισμένες τιμές εκκίνησης και τα ειδικά βιβλία και χάρτες στους οποίους απεικονίζονται οι περιοχές στις οποίες ισχύει το σύστημα. Τιμές εκκίνησης ή τιμή ζώνης (κυκλικής ή γραμμικής) είναι η ενιαία τιμή αφετηρίας την οποία έχει κάθε ακίνητο το οποίο βρίσκεται στη ζώνη αυτή. Η τιμή ζώνης αναφέρεται στην αξία κατά τετραγωνικό μέτρο της επιφάνειας καινούργιου διαμερίσματος ή επαγγελματικής στέγης του πρώτου υπέρ το ισόγειο ορόφου, που έχει πρόσοψη στο δρόμο αλλά δεν είναι σε γωνιά. Στην τιμή αυτή εμπεριέχεται η αξία των κτισμάτων και του αντίστοιχου οικοπέδου που τους αναλογεί.

Η τιμή αυτή καθορίζεται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών, μετά από εισήγηση επιτροπών που συγκροτούνται με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Προεδρίας της Κυβέρνησης και Οικονομικών και οι οποίες αποτελούνται από οικονομικούς υπαλλήλους, μηχανισμούς του Υπουργείου Δημοσίων Έργων (ΥΠΕΧΩΔΕ), εκπροσώπους της Τοπικής Αυτοδιοίκησης, εκπροσώπους του Τεχνικού Επιμελητηρίου της Ελλάδας καθώς και από άλλα πρόσωπα που διαθέτουν ειδικές γνώσεις ή ιδιάζουσα εμπειρία.

Λόγω αυτού του τρόπου προσδιορισμού τους, οι τιμές εκκίνησης (ζώνης) είναι τεκμαρτές και δεν έχουν σχέση ούτε με την αγοραία αξία ούτε με την τιμή που διαμορφώνεται στην ελεύθερη κτηματαγορά, αν και κατά τον προσδιορισμό τους από τις επιτροπές λαμβάνονται υπόψη και οι αξίες αυτές. Η αξία κάθε ακινήτου βρίσκεται με τον πολλαπλασιασμό της τιμής ζώνης

(εκκίνησης) στην οποία βρίσκεται, με καθορισμένους από πριν συντελεστές, οι οποίοι επιδρούν αυξητικά ή μειωτικά στην τιμή και εξαρτώνται από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του συγκεκριμένου ακινήτου.

Για κάθε ζώνη, με τις σχετικές υπουργικές αποφάσεις καθορίζονται οι ακόλουθοι συντελεστές²⁵:

- **συντελεστής εμπορικότητας (ΣΕ)**, που εκφράζει την εμπορικότητα ενός δρόμου ή τμήματος δρόμου ή στοάς μιας συγκεκριμένης ζώνης
- **τιμής οικοπέδου (ΤΟ)**, που εκφράζει την ανά τετραγωνικό μέτρο αξία οικοπέδου που έχει πρόσοψη σ' ένα μόνο δρόμο με $\Sigma\text{Ε}=1,00$
- **συντελεστής εκμετάλλευσης ισογείου (Κ)** που προσδιορίζει το μέγεθος εκμετάλλευσης του ισογείου ενός ακινήτου και συναρτάται με ο συντελεστή αξιοποίησης του οικοπέδου (ΣΑΟ) και το συντελεστή εμπορικότητας (ΣΕ)
- **συντελεστής αξιοποίησης οικοπέδου (ΣΑΟ)**, που εκφράζει τη δυνατότητα οικοδομικής εκμετάλλευσης του οικοπέδου και συνήθως συμπίπτει με το συντελεστή δόμησης κάθε περιοχής και
- **συντελεστής οικοπέδου (ΣΟ)**, ο οποίος απομειώνει την αξία του οικοπέδου, ενόψει του γεγονότος της αφαίρεσης κοινόχρηστων χώρων και μέρους του εργολαβικού οφέλους και αναλόγως είναι μικρότερος ή ίσος ή μεγαλύτερος από τη μονάδα²⁶

Εκτός από τους γενικούς συντελεστές υπάρχουν και ειδικοί ανάλογα με το είδος του ακινήτου. Έτσι, προκειμένου για οικόπεδα έχουμε συντελεστές ειδικών συνθηκών (μη οικοδομήσιμο, απαλλοτριωτέο, υπό αναστολή οικοδομικών εργασιών, δέσμευσης από αρχαιολογική υπηρεσία) αξίας

²⁵ Μέχρι και 1/10/1995 υπήρχε και συντελεστής συμμετοχής οικοπέδου (ΣΣΟ) που απεικόνιζε το ποσοστό συμμετοχής της αξίας του οικοπέδου στη συνολική αξία ενός ακινήτου, ο οποίος καταργήθηκε

²⁶ www.g2b.gr/apaa_site/orismo/se.htm - 8k -

οικοπέδου, συνιδιοκτησίας και μελλοντικής αβέβαιης οικοδ. Αξιοποίησης. Προκειμένου για κατοικίες, διαμερίσματα, γραφεία και καταστήματα έχουμε συντελεστές παλαιότητας, σταδίου αποπεράτωσης κτισμάτων, πρόσοψης ορόφου, επιφάνειας, τρόπου κατασκευής εξοπλισμού κ.α.

Παράλληλα με τους προαναφερθέντες συντελεστές χρησιμοποιούνται και διάφορα κριτήρια, όπως πχ προκειμένου για οικόπεδα και επαγγελματικές στέγες κριτήριο βάθους κλπ. Περαιτέρω, για τον προσδιορισμό της «αντικειμενικής αξία» των ακινήτων. Αυτά κατατάσσονται σε διάφορες κατηγορίες ανάλογα με το είδος κάθε ακινήτου και τη χρήση του, χρησιμοποιούνται δε για κάθε κατηγορία ένα ή περισσότερα έντυπα τα οποία ονομάζονται Φύλλα Υπολογισμού Αξίας Ακινήτων (ΦΥΑΑ).

3.5 Μεθοδολογία Προσδιορισμού της Αντικειμενικής Αξίας Ακινήτων

Η μεθοδολογία προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων με βάση το κατ' εξοχήν αντικειμενικό σύστημα βασίζεται στη χρησιμοποίηση ορισμένων τιμών προκαθορισμένων από τη διοίκηση, των λεγόμενων τιμών ζώνης, και ορισμένων συντελεστών αυξομείωσης αυτών των τιμών.

Οι τιμές εκκίνησης ή ζώνης που έχει προκαθορίσει η διοίκηση αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων. Τέτοιοι προσδιοριστικοί παράγοντες είναι η παλαιότητα του ακινήτου, η θέση του στο οικοδομικό τετράγωνο ή στον όροφο της πολυκατοικίας ή στην πρόσοψή της, η εμπορικότητα του δρόμου για τα καταστήματα κ.ο.κ. Οι παράγοντες αυτοί αποτελούν τους συντελεστές αυξομείωσης, οι οποίοι πολλαπλασιαζόμενοι με την τιμή ζώνης δίνουν τη φορολογητέα αξία του ακινήτου. Οι τιμές ζώνης αναπροσαρμόζονται ανά διετία, χωρίς να είναι υποχρεωτική για τη διοίκηση η τήρηση αυτής της προθεσμίας.

Για την εφαρμογή της μεθόδου αυτής τα ακίνητα έχουν καταταγεί ανάλογα με τη χρήση τους στις παρακάτω κατηγορίες:

- Κατοικίες - διαμερίσματα
- Επαγγελματικές στέγες
- Οικόπεδα
- Αποθηκευτικοί χώροι
- Θέσεις στάθμευσης αυτοκινήτων
- Βιομηχανικές εγκαταστάσεις κ.ο.κ.

Ανάλογα με τη χρήση του ακινήτου εφαρμόζονται ειδικότεροι συντελεστές αυξομείωσης. Έτσι, για παράδειγμα, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των κατοικιών, εκτός από την τιμή ζώνης εφαρμόζονται οι εξής αυξομειωτικοί συντελεστές:

- Ο συντελεστής πρόσοψης
- Ο συντελεστής ορόφου
- Ο συντελεστής επιφανείας
- Ο συντελεστής παλαιότητας
- Ο συντελεστής ειδικών συνθηκών
- Ο συντελεστής αποπεράτωσης
- Ο συντελεστής με βάση τον εξοπλισμό και
- Ο συντελεστής συνιδιοκτησίας.

Για τα άλλα ακίνητα εφαρμόζονται ειδικότεροι συντελεστές αυξομείωσης.

Με το μεικτό σύστημα, το οποίο εφαρμόζεται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που βρίσκονται σε περιοχές που δεν ισχύει η κατ' εξοχήν αντικειμενική μέθοδος, η αξία των γηπέδων προσδιορίζεται με τη διαδικασία των συγκριτικών στοιχείων, δηλαδή προσδιορίζεται η αγοραία αξία, ενώ η αξία των κτισμάτων προσδιορίζεται με αντικειμενική μέθοδο.

Η αγοραία αξία προσδιορίζεται με προεκτίμηση από τον προϊστάμενο της αρμόδιας ΔΟΥ.

Η αξία των κτισμάτων προσδιορίζεται με αντικειμενική μέθοδο, η οποία είναι παραπλήσια με την κατ' εξοχήν αντικειμενική μέθοδο.

Έτσι βάση υπολογισμού είναι η τιμή εκκίνησης που αναφέρεται στο ελάχιστο κόστος κατασκευής ανά τετραγωνικό μέτρο οικοδομής και καθορίζεται κατά περιοχές χωριστά για τη μονοκατοικία, την επαγγελματική στέγη και την κατοικία ή το διαμέρισμα, και ενιαία για όλες τις άλλες κατηγορίες κτιρίων.

Για την εφαρμογή της μεθόδου αυτής τα κτίσματα έχουν καταταγεί ανάλογα με τη χρήση της σε εννέα κατηγορίες: μονοκατοικίες, διαμερίσματα, καταστήματα, σταθμοί αυτοκινήτων, γεωργικά - κτηνοτροφικά κτίσματα, εγκαταστάσεις ξενοδοχείων κ.ο.κ. Για κάθε κατηγορία κτισμάτων εφαρμόζονται ειδικοί συντελεστές αυξομείωσης, οι οποίοι πολλαπλασιαζόμενοι με την τιμή εκκίνησης δίνουν τη φορολογητέα αξία του ακινήτου.

3.6 Προσδιοριστικοί Παράγοντες Αυξομείωσης της Αντικειμενικής Αξίας ενός Ακινήτου

Οι κυριότεροι προσδιοριστικοί παράγοντες της αντικειμενικής αξίας ακινήτων είναι οι εξής:

Ζώνη²⁷ Γενικά θεωρείται ένα τμήμα Δήμου ή Δημοτικού Διαμερίσματος ή Οικισμού το οποίο σύμφωνα με τους πίνακες τιμών, έχει ενιαία τιμή (Τ.Ζ.). Οι ζώνες διακρίνονται σε:

α) *Κυκλικές Ζώνες* : Περιλαμβάνουν ένα ή περισσότερα οικοδομικά τετράγωνα ενός Δήμου ή Δημοτικού Διαμερίσματος και απεικονίζονται στους χάρτες του

²⁷ http://www.gsis.gr/apaa_site/orismo/apaa_90.htm

Υπουργείου Οικονομικών περιμετρικά με συνεχή κόκκινη γραμμή, κατά μήκος των αξόνων των δρόμων.

β) *Γραμμικές Ζώνες* : Αναπτύσσονται κατά μήκος της μίας ή και των δύο πλευρών ενός δρόμου ή ενός τμήματος δρόμου, παράλληλα προς τον άξονα αυτού

Τιμή Ζώνης (Τ.Ζ.): είναι η ενιαία τιμή αφετηρίας, την οποία έχει κάθε ακίνητο, το οποίο βρίσκεται στη ζώνη αυτή και αναφέρεται στην συνολική αξία κτίσματος και οικοπέδου που αναλογεί σε ένα τετραγωνικό μέτρο (μ^2) επιφάνειας, καινούργιας κατοικίας ή διαμερίσματος στον Α' όροφο της οικοδομής με πρόσοψη σε ένα μόνο δρόμο και με Συντελεστή Εμπορικότητας ίσο με τη μονάδα.

Αν το ακίνητο, του οποίου πρέπει να προσδιορίσουμε την αντικειμενική αξία, έχει πρόσοψη σε δρόμο ή σε δρόμους, από τον άξονα των οποίων διέρχεται το όριο δύο ή περισσότερων κυκλικών ζωνών, ανεξάρτητα αν οι δρόμοι αυτοί αποτελούν όριο δήμων ή Δημοτικών Διαμερισμάτων ή οικισμών, λαμβάνεται η μεγαλύτερη από τις τιμές των ζωνών. Αν έχει πρόσοψη σε γραμμική ζώνη, λαμβάνεται η τιμή της γραμμικής αυτής ζώνης. Σε περίπτωση που έχει προσόψεις σε δύο γραμμικές ζώνες λαμβάνεται η μεγαλύτερη από τις τιμές των ζωνών τούτων. Αν έχει προσόψεις σε γραμμική και κυκλική ζώνη λαμβάνεται η μεγαλύτερη τιμή.

Την τιμή της γραμμικής ζώνης λαμβάνουν μόνο τα ακίνητα που έχουν πρόσοψη στο δρόμο στον οποίο αναπτύσσεται η γραμμική ζώνη. Τα ακίνητα που έχουν πρόσοψη αποκλειστικά στον ακάλυπτο χώρο του οικοπέδου, σε αίθριο, σε στοά ή βρίσκονται σε υπόγειο χώρο, χωρίς άνοιγμα στο δρόμο, δεν ανήκουν στη γραμμική ζώνη.

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

Συντελεστής Εμπορικότητας (Σ.Ε.): Είναι ο συντελεστής (μεγαλύτερος ή ίσος με τη μονάδα) που εκφράζει την εμπορικότητα ενός δρόμου ή ενός τμήματος δρόμου μιας συγκεκριμένης ζώνης.

Συντελεστής Οικοπέδου (Σ.Ο.): Είναι ο συντελεστής που προσδιορίζει την αξία του οικοπέδου, μικρότερος ή ίσος ή μεγαλύτερος από τη μονάδα (1).

Συντελεστής Εκμετάλλευσης Ισογείου (Κ): Είναι ο συντελεστής που προσδιορίζει το μέγεθος εκμετάλλευσης του ισογείου ενός ακινήτου. Είναι συνάρτηση του συντελεστή αξιοποίησης του οικοπέδου (Σ.Α.Ο.) και του Συντελεστή Εμπορικότητας (Σ.Ε.) του οικοπέδου.

Τιμή Οικοπέδου (Τ.Ο.): είναι η ανά τετραγωνικό μέτρο (μ^2) αξία οικοπέδου που έχει πρόσοψη σε ένα μόνο δρόμο, με $\Sigma.Ε. = 1,0$. Είναι συνάρτηση της Τιμής Ζώνης (Τ.Ζ.) και του συντελεστή αξιοποίησης οικοπέδου (Σ.Α.Ο.).

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

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

Όταν κτίριο βρίσκεται σε οικόπεδο με κλίση, το οποίο έχει πρόσοψη σε ένα δρόμο, ο καθορισμός των ορόφων όλων των οριζόντιων ιδιοκτησιών γίνεται με βάση την αφετηρία μέτρησης των ορόφων (υπόγειο) στο δρόμο

αυτό. Κάτω από τη στάθμη του υπογείου όλοι οι χώροι που τυχόν δημιουργούνται θεωρούνται και αυτοί υπόγειοι.

Όταν κτίριο βρίσκεται σε οικόπεδο με κλίση, το οποίο έχει πρόσοψη σε δύο δρόμους, ο καθορισμός των ορόφων των οριζόντιων ιδιοκτησιών που έχουν πρόσοψη στον κάθε δρόμο γίνεται με βάση την αφετηρία μέτρησης των ορόφων (υπόγειο) στο δρόμο αυτό, ενώ των οριζόντιων ιδιοκτησιών που έχουν πρόσοψη και στους δύο δρόμους γίνεται με βάση την αφετηρία μέτρησης των ορόφων (υπόγειο), στο δρόμο με τη χαμηλότερη στάθμη. Οριζόντια ιδιοκτησία που δεν έχει πρόσοψη σε δρόμο και βρίσκεται κάτω από τη στάθμη υπόγειας οριζόντιας ιδιοκτησίας, θεωρείται και αυτή υπόγειο.

Όταν Επαγγελματική Στέγη έχει είσοδο και μία πρόσοψη στο ισόγειο, θεωρείται ισόγεια, έστω και αν έχει και άλλη ή άλλες προσόψεις σε δρόμους που βρίσκονται σε διαφορετικά, λόγω κλίσεως του εδάφους, επίπεδα.

Υπόγειο: θεωρείται ο όροφος ή τμήμα ορόφου που χαρακτηρίζεται ως υπόγειο στην αντίστοιχη άδεια της Πολεοδομικής Υπηρεσίας (εγκεκριμένα σχέδια) ή στην πράξη σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας και γενικά σε κάθε τίτλο κτήσης του. Οι ημιυπόγειοι χώροι θεωρούνται ισόγειοι, εκτός αν αποδεικνύεται, με βεβαίωση της αρμόδιας Πολεοδομικής Υπηρεσίας, ότι αυτοί είναι υπόγειοι.

Ημιόροφος ή μεσοπάτωμα: είναι όροφος ή τμήμα ορόφου που βρίσκεται μεταξύ ισογείου και Α' ορόφου και δεν έχει εσωτερική επικοινωνία με το ισόγειο ή, όταν έχει, αυτή δεν είναι αποκλειστική (έχει και άλλη είσοδο). Για τον υπολογισμό της φορολογητέας αξίας του θεωρείται ως πρώτος (Α') όροφος.

Επιφάνεια ακινήτου: Είναι το εμβαδόν σε τετραγωνικά μέτρα (μ^2). Προκειμένου περί κτισμάτων, ως επιφάνεια λαμβάνεται το εμβαδόν αυτών μετά των εξωτερικών τοίχων. Αν στην επιφάνεια περιλαμβάνονται και οι

κοινόχρηστοι χώροι (μικτή επιφάνεια), ως επιφάνεια λαμβάνεται η μικτή μειωμένη κατά ποσοστό δέκα στα εκατό (10%), δηλαδή πολλαπλασιασμένη επί 0,90. Στην επιφάνεια δεν περιλαμβάνονται οι ημιυπαίθριοι χώροι.

Τυφλή στοά: θεωρείται η στοά που συνδέει κοινόχρηστο χώρο με ακάλυπτο χώρο του οικοπέδου ή αποτελεί απλώς εσοχή στο σώμα του κτιρίου, έστω και αν έχει περισσότερες της μιας εισόδους στον ίδιο δρόμο.

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

Αίθριο: είναι ο εσωτερικός ελεύθερος (στεγασμένος ή μη) χώρος του οικοπέδου ή του κτιρίου που περιβάλλεται από όλες τις πλευρές του από το κτίριο ή τα κτίρια του οικοπέδου.

Δρόμοι: θεωρούνται τα κοινής χρήσης τμήματα (λωρίδες) γης, που προορίζονται αποκλειστικά για την μετακίνηση προσώπων ή ζώων ή για τη μεταφορά πραγμάτων με οποιοδήποτε μέσο και έχουν εγκριθεί από ρυμοτομικό σχέδιο δήμου ή με σχετική απόφαση Νομάρχη.

Κοινής χρήσης χώροι: είναι τα τμήματα εδάφους που έχουν παραχωρηθεί ελευθέρως σε κοινή χρήση.

Πλατεία: θεωρείται κάθε κοινόχρηστος χώρος που στο εγκεκριμένο ρυμοτομικό σχέδιο χαρακτηρίζεται ως πλατεία.

Πατάρι: μέσα σε αίθουσα επαγγελματικής στέγης (ανοιχτός εξώστης) είναι τμήμα ορόφου, του οποίου η προσπέλαση γίνεται αποκλειστικά από τον εσωτερικό χώρο της αίθουσας. Πατάρι, επίσης, θεωρείται και ολόκληρος όροφος, εφόσον έχει προκύψει ως αυθαίρετη προσθήκη, κατ' επέκταση υπάρχοντος ανοικτού εξώστη, και η προσπέλαση του γίνεται αποκλειστικά και πάλι από τον εσωτερικό χώρο της αίθουσας.

Ημιόροφος ή μεσοπάτωμα: είναι όροφος ή τμήμα ορόφου που βρίσκεται μεταξύ ισόγειου και Α' ορόφου και δεν έχει εσωτερική επικοινωνία με το ισόγειο ή, όταν έχει, αυτή δεν είναι αποκλειστική (έχει και άλλη είσοδο). Για τον υπολογισμό της φορολογητέας αξίας του θεωρείται ως πρώτος (Α') όροφος.

Υπόγειο: θεωρείται ο όροφος ή τμήμα ορόφου που χαρακτηρίζεται ως υπόγειο στην αντίστοιχη άδεια της Πολεοδομικής Υπηρεσίας (εγκεκριμένα σχέδια) ή στην πράξη σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας και γενικά σε κάθε τίτλο κτήσης του. Οι ημιυπόγειοι χώροι θεωρούνται ισόγειοι, εκτός αν αποδεικνύεται, με βεβαίωση της αρμόδιας Πολεοδομικής Υπηρεσίας, ότι αυτοί είναι υπόγειοι.

3.7 Φύλλα Υπολογισμού της Αξίας Ακινήτων

Για κάθε κατηγορία ακινήτου, έχει εκτυπωθεί ειδικό έντυπο που ονομάζεται «Φύλλο Υπολογισμού της Αξίας». Στις σελίδες του με ειδική γραμμογράφηση διατυπώνονται ορισμένα ερωτήματα. Η καταφατική απάντηση σ' αυτά υποδηλώνει τα προσδιοριστικά στοιχεία (π.χ. συντελεστές πρόσοψης, τρόπου κατασκευής κ.λπ.), τα οποία θα ληφθούν υπόψη για τον προσδιορισμό της αξίας του συγκεκριμένου ακινήτου. Ο πολλαπλασιασμός όλων των δεδομένων της στήλης Β των ΦΥΑΑ μας δίνει τη φορολογητέα αξία του συγκεκριμένου ακινήτου.

Αναλυτικότερα, τα χρησιμοποιούμενα για κάθε κατηγορία ακινήτου ΦΥΑΑ έχουν ως εξής²⁸:

α) Έντυπο 1

Με αυτό υπολογίζεται η αξία κατοικίας ή διαμερίσματος καθώς και επαγγελματικής στέγης σε όροφο κτιρίου που προορίζεται, σύμφωνα με την οικοδομική του άδεια, για κτίρια ή τμήματα κτιρίων ή δομικά γενικών έργα χρησιμοποιούνται για να παρέχουν στους ενοίκους τους χώρους κατάλληλους για ύπνο, σωματική υγιεινή και καθαριότητα, καθώς και όροφοι κτιρίων που χρησιμοποιούνται για επαγγελματική στέγη, αν και τα κτίρια αυτά δεν προορίζονται για το σκοπό αυτό.

β) Έντυπο 2

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

γ) Έντυπο 3

Με αυτό υπολογίζεται η αξία:

- του ακάλυπτου οικοπέδου,
- των ποσοστών οικοπέδου που αντιστοιχούν σε υφιστάμενη ή σε επιτρεπόμενη μελλοντική επιφάνεια κτίσματος,
- των ποσοστών οικοπέδου που δεν μπορούν να οικοδημηθούν λόγω εξάντλησης του συντελεστή δόμησης (Σ.Δ.),
- της δουλείας χρήσης ορισμένης επιφάνειας (σε δώμα, όροφο, πυλωτή ή ακάλυπτο χώρο οικοπέδου), και

²⁸ http://www.gsis.gr/apaa_site/apaa_88.htm

- του οικοπέδου που αντιστοιχεί σε ολόκληρο ειδικό κτίριο ή σε οριζόντια ιδιοκτησία ειδικού κτιρίου ή σε χώρους με ειδική χρήση σε κτίρια μικτής χρήσης.

δ) Έντυπο 4

Με αυτό υπολογίζεται η αξία αποθηκευτικών χώρων (οπουδήποτε και αν βρίσκονται), που δεν έχουν συμπεριληφθεί στο συντελεστή δόμησης και δεν χρησιμοποιούνται ως χώροι κυρίας χρήσης. Στην κατηγορία αυτή υπάγονται:

- αποθηκευτικοί χώροι στο υπόγειο κτιρίων επαγγελματικής στέγης ή κατοικίας,
- αποθηκευτικοί χώροι στο ισόγειο κτιρίων επαγγελματικής στέγης ή κατοικίας μη προσμετρημένοι στο συντελεστή δόμησης (Σ.Δ.),
- αποθηκευτικοί χώροι αυτοτελείς (ανεξάρτητα κτίρια), εφόσον δεν ανήκουν στην κατηγορία των κτιρίων αποθηκών των οποίων η φορολογητέα αξία υπολογίζεται με το έντυπο Κ5, και
- γεωργικές και κτηνοτροφικές εγκαταστάσεις επιφάνειας μικρότερης ή ίσης με 60 τ.μ.

ε) Έντυπο 5

Με αυτό υπολογίζεται η αξία των ιδιωτικών θέσεων στάθμευσης αυτοκινήτων. Δεν υπάγονται στην κατηγορία αυτή οι δημόσιας χρήσης σταθμοί αυτοκινήτων των οποίων η αξία υπολογίζεται με το έντυπο Κ4.

Προκειμένου να προσδιορισθεί η «αντικειμενική αξία» κτισμάτων, από 30-12-1996 θεσπίστηκαν εννέα (9) καινούρια έντυπα ΦΥΑΑ, τα οποία έχουν ως εξής:

α) Έντυπο Κ1

Με αυτό υπολογίζεται η αξία κτισμάτων κατοικιών (εκτός μονοκατοικίες), καθώς και των παρακολουθημάτων και των βοηθητικών χώρων τους, τα οποία βρίσκονται εκτός του αντικειμενικού συστήματος και εντός ή εκτός σχεδίου πόλεως.

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

β) Έντυπο Κ2

Με αυτό υπολογίζεται η αξία κτισμάτων μονοκατοικιών, καθώς και των παρακολουθημάτων και βοηθητικών χώρων τους, ανεξάρτητα αν έχουν ή δεν έχουν δικά τους ποσοστά στο οικόπεδο.

γ) Έντυπο Κ3

Με αυτό υπολογίζεται η αξίας κτισμάτων καταστημάτων, γραφείων, εμπορικών κέντρων, υπεραγορών και γενικά επαγγελματικής στέγης.

δ) Έντυπο Κ4

Με αυτό υπολογίζεται η αξίας κτισμάτων σταθμών αυτοκινήτων δημόσιας χρήσης, καθώς και η αξία κτισμάτων βιομηχανικών και βιοτεχνικών κτιρίων με τα παρακολουθήματα και τους βοηθητικούς χώρους τους, ανεξάρτητα αν έχουν δικά τους ποσοστά στο οικόπεδο, για τα οποία υπάρχει οικοδομική άδεια ειδικού κτιρίου καθώς και άδεια λειτουργίας.

ε) Έντυπο Κ5

Με αυτό υπολογίζεται η αξίας κτισμάτων γεωργικών και κτηνοτροφικών κτιρίων καθώς και αποθηκών σε ανεξάρτητα κτίρια, είτε είναι αυτοτελείς είτε αποτελούν παρακολουθήματα βιομηχανικών ή βιοτεχνικών κτιρίων.

στ) Έντυπο K6

Με αυτό υπολογίζεται η αξίας κτισμάτων κτιρίων και εγκαταστάσεων ξενοδοχείων, μοτέλ, μπαγκαλόους, ξενώνων, κάμπινγκ, καζίνων, νοσηλευτηρίων και ευαγών ιδρυμάτων που παρέχουν υπηρεσίες σε άτομα με ειδικές ανάγκες κοινωνικής προστασίας.

ζ) Έντυπο K7

Με αυτό υπολογίζεται η αξίας κτισμάτων εκπαιδευτηρίων γενικά καθώς και των παρακολουθημάτων και βοηθητικών χώρων τους.

η) Έντυπο K8

Με αυτό υπολογίζεται η αξίας κτισμάτων εργοστασίων, γυμναστηρίων, κολυμβητηρίων και γενικά κέντρων άθλησης καθώς και των παρακολουθημάτων και βοηθητικών χώρων τους.

θ) Έντυπο K9

Με αυτό υπολογίζεται η αξίας κτισμάτων μουσείων, θεάτρων, κινηματογράφων, εκθεσιακών και συνεδριακών κέντρων, αιθουσών διαλέξεων και συναυλιών και γενικά κτιρίων που δεν μπορούν να υπαχθούν στις κατηγορίες των εντύπων K1 έως και K8.

Σημειώνεται, ότι από τα έντυπα αυτά, τα πέντε (5) της πρώτης ομάδας χρησιμοποιούνται για ακίνητα που βρίσκονται σε περιοχές στις οποίες έχει επεκταθεί το «αντικειμενικό σύστημα», τα τρία (3) πρώτα της δεύτερης ομάδας (K1, K2 και K3) μόνο για κτίσματα που βρίσκονται σε περιοχές στις οποίες δεν έχει επεκταθεί το «αντικειμενικό σύστημα», ενώ τα υπόλοιπα έξι (6), δηλ. τα K4, K5, K6, K7, K8 και K9 (σε συνδυασμό και με τα έντυπα (ΦΥΑΑ) της πρώτης ομάδας), χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της αξίας ακινήτων που βρίσκονται τόσο σε περιοχές στις οποίες έχει επεκταθεί το

«αντικειμενικό σύστημα» όσο και σε περιοχές εφαρμογής του συστήματος της αγοραίας αξίας.

3.7.1 Χρήση Εντύπων για τον Αντικειμενικό Προσδιορισμό Αξίας εντός Σχεδίου Ακινήτων

Στα εντός σχεδίου πόλεως εντοπίζουμε δύο κατηγορίες ακινήτων:

- Εντός Σχεδίου, που έχουν ενταχθεί στο σύστημα με χάρτες
- Εντός Σχεδίου, που δεν έχουν ενταχθεί στο σύστημα με χάρτες

Εντός Σχεδίου, που έχουν ενταχθεί στο σύστημα με χάρτες

- Οικόπεδα - Τρόπος Υπολογισμού
- Προσδιορισμός Αξίας Ακινήτων με τη βοήθεια Χαρτών με Ζώνες και βιβλίων με Πίνακες τιμών Ζωνών και Συντελεστών που καθορίζονται ανά περιοχή

Έντυπα που Χρησιμοποιούνται : Ε3

- **Κτίσματα - Τρόπος Προσδιορισμού**

Προσδιορισμός Αξίας Ακινήτων με τη βοήθεια Χαρτών με Ζώνες και βιβλίων με Πίνακες τιμών Ζωνών και Συντελεστών που καθορίζονται ανά περιοχή

Έντυπα που Χρησιμοποιούνται: Ε1 - Ε5

- **Ειδικές κατηγορίες κτισμάτων- Τρόπος Προσδιορισμού**

Προσδιορισμός Αξίας Κτισμάτων με προκαθορισμένες τιμές εκκίνησης κόστους κατασκευής κτισμάτων ανά περιοχή και είδος ακινήτου

Έντυπα που Χρησιμοποιούνται: Κ4 - Κ9

Εντός Σχεδίου, που δεν έχουν ενταχθεί στο σύστημα με χάρτες

- Κτίσματα - Τρόπος Προσδιορισμού
- Προσδιορισμός Αξίας Κτισμάτων με προκαθορισμένες τιμές εκκίνησης κόστους κατασκευής κτισμάτων ανά περιοχή και είδος ακινήτου
Έντυπα που Χρησιμοποιούνται: K1 - K9

- **Οικόπεδα - Τρόπος Προσδιορισμού**

Συγκριτικά στοιχεία από αρμόδια Δ.Ο.Υ

Ειδικά για τους νομούς Καστοριάς, Γρεβενών, Λάρισας και Αργολίδας για τα οικόπεδα εντός σχεδίου και εκτός αντικειμενικού συστήματος εφαρμόζεται πιλοτικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας τους, λαμβάνοντας ως έντυπο το έντυπο 3, του οικοπέδου και εφαρμόζοντας σε αυτό $ΤΙΜΗ\ ΟΙΚΟΠΕΔΟΥ = Σ.Δ. \times ΤΟ' Αρχικό$ και $Σ.Ε. = 1,00$. Ως *Το Αρχικό* λαμβάνεται η τιμή του Δήμου ή της Κοινότητας από τις τιμές των αγροτεμαχίων ΑΑ-ΓΗΣ

3.7.2 Χρήση Εντύπων για τον Αντικειμενικό Προσδιορισμό Αξίας Εκτός Σχεδίου Πόλεως Ακινήτων

Στα εκτός σχεδίου πόλεως εντοπίζουμε δύο κατηγορίες ακινήτων:

- Εκτός Σχεδίου Πόλης ή Οικισμού χωρίς ειδικούς όρους δόμησης
- Εκτός Σχεδίου Πόλης ή Οικισμού με ειδικούς όρους δόμησης.

Εκτός Σχεδίου Πόλης ή Οικισμού χωρίς ειδικούς όρους δόμησης

- Γη -Τρόπος Προσδιορισμού

- Προσδιορισμός ανά περιοχή αξίας γης, εκτός σχεδίου, χωρίς ειδικούς όρους δόμησης
- Έντυπα που Χρησιμοποιούνται: ΑΑ-ΓΗΣ

Κτίσματα - Τρόπος Προσδιορισμού

- Προσδιορισμός Αξίας Κτισμάτων με προκαθορισμένες τιμές εκκίνησης κόστους κατασκευής κτισμάτων ανά περιοχή και είδος ακινήτου
Έντυπα που Χρησιμοποιούνται: Κ1 - Κ9

Εκτός Σχεδίου Πόλης ή Οικισμού με ειδικούς όρους δόμησης.
Έχουν Σ.Δ. μεγαλύτερο από αυτόν των γενικών διατάξεων τουλάχιστον σε μία από τις επιτρεπόμενες χρήσεις (ΦΕΚ 439/Β□/00 ως προς τον ορισμό Ειδικού Όρου Δόμησης).

Γη - Τρόπος Προσδιορισμού Συγκριτικά στοιχεία από αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Κτίσματα - Τρόπος Προσδιορισμού Προσδιορισμός Αξίας Κτισμάτων με προκαθορισμένες τιμές εκκίνησης κόστους κατασκευής κτισμάτων ανά περιοχή και είδος ακινήτου Έντυπα που Χρησιμοποιούνται: Κ1 - Κ9

3.8 Κριτική ως προς τη Μεθοδολογία

Η μέθοδος προσδιορισμού της αξίας με το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού παρουσιάζει τις παρακάτω ατέλειες, οι οποίες όμως σταδιακά βελτιώνονται²⁹:

²⁹ Μαρκόπουλος Κωνσταντίνος, Μεταβιβάσεις Ακινήτων, Εκδόσεις Σταμούλη 2002, σελ. 345-346

- i. **Οι τιμές ζώνης**, στις περισσότερες περιπτώσεις, καλύπτουν μεγάλες περιοχές, ισοπεδώνοντας έτσι ανισότητες και δυσαναλογίες που υπάρχουν στις αξίες των ακινήτων των συγκεκριμένων περιοχών, με αποτέλεσμα προνομιακά ακίνητα να εξομοιώνονται με υποβαθμισμένα και αντίστροφα. Ακόμη παρατηρούνται σοβαρές διαφορές στις τιμές ομόρων και ομοειδών ζωνών οι οποίες πολλές φορές δεν δικαιολογούνται.
- ii. **Η τιμή εκκίνησης**, που αφορά την τιμή ενός τετραγωνικού μέτρου επιφάνειας καινούριου διαμερίσματος στον πρώτο υπέρ το ισόγειο όροφο, το οποίο είναι στην πρόσοψη αλλά δεν είναι γωνιακό, αποτελεί τη βάση, με τη χρησιμοποίηση κατάλληλων προκαθορισμένων συντελεστών, για τον προσδιορισμό και της αξίας οικοπέδων, γραφείων, καταστημάτων, υπογείων, θέσεων στάθμευσης αυτοκινήτων κ.τ.λ., με αποτέλεσμα να δημιουργούνται αμφιβολίες για την ορθότητα και τη νομιμότητα της επιλογής αυτής, ενόψει της σχετικής διάταξης της παραγρ. 1 του άρθρου 41 του ν.1249/1982, η οποία προβλέπει τιμές εκκίνησης που είναι καθορισμένες από πριν «κατ' είδος ακινήτου, όπως αστικό ακίνητο, μονοκατοικία, διαμέρισμα, κατάστημα, αγρόκτημα και άλλα».
- iii. **Ο χρονικός περιορισμός** της μείωσης της αξίας των κτισμάτων λόγω παλαιότητας, προφανώς είναι εκτός πραγματικότητας. Ακόμη, το σύστημα δεν αξιολογεί, προκειμένου για παλαιά κτίσματα, τη συντήρησή τους και τις βελτιώσεις λόγω ριζικών επισκευών, που χωρίς οποιαδήποτε αμφιβολία επηρεάζουν σημαντικά την πραγματική αξία τους.
- iv. Ο προσδιορισμός σημαντικά **διαφορετικής αξίας** για το ίδιο ακίνητο, ανάλογα με το αν έχει υπαχθεί ή όχι στις διατάξεις περί οριζόντιας ιδιοκτησίας.
- v. **Η απουσία συντελεστή ορόφου** και συνιδιοκτησίας στα έντυπα Κ1 έως Κ9.

- vi. Η υπερβολική **αύξηση των αντικειμενικών αξιών** σε επίπεδα που ενδεχομένως σε κάποιες περιοχές υπερβαίνουν την αξία των αγοραίων.

3.9 Κριτική ως προς τη Νομιμότητα

Όπως αναφέρεται πιο πάνω, το σύστημα επεκτείνεται σταδιακά με υπουργικές αποφάσεις οι οποίες καθορίζουν και τις τιμές εκκίνησης καθώς και διάφορους συντελεστές (π.χ. αξιοποίησης οικοπέδου, εμπορικότητας κ.ά.) που απαιτούνται, όπως προαναφέρθηκε, για τον προσδιορισμό της αντικειμενικής αξίας, ενώ στις περιοχές που δεν έχει επεκταθεί το σύστημα αυτό συνεχίζεται η εφαρμογή του παλαιού συστήματος προσδιορισμού της αγοραίας αξίας με τη χρήση συγκριτικών στοιχείων για την αξία των γηπέδων, ενώ από 30-12-1996 η αξία των κτισμάτων προσδιορίζεται σε κάθε περίπτωση με το αντικειμενικό σύστημα (μικτό σύστημα).

Η παράλληλη αυτή εφαρμογή δύο εντελώς διαφορετικών μεταξύ τους μεθόδων προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας έχει δημιουργήσει αμφιβολίες ως προς τη συνταγματικότητα της ρύθμισης αυτής, ενόψει των διατάξεων των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος που καθιερώνουν την αρχή της ίσης φορολογικής μεταχείρισης των Ελλήνων πολιτών.

Ο καθορισμός επίσης με υπουργικές αποφάσεις της αξίας στην οποία θα υπολογισθεί ο φόρος (τιμές εκκίνησης και συντελεστές αυξομείωσής τους) επίσης δημιουργεί αμφιβολίες για τη συνταγματικότητα των ρυθμίσεων αυτών, αφενός λόγω της διάταξης της παραγράφου 2 του άρθρου 43 του Συντάγματος, που προϋποθέτει ειδική εξουσιοδότηση για την έκδοση πράξεων κανονιστικού χαρακτήρα, και αφετέρου λόγω του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 78, που ορίζει ότι το αντικείμενο της φορολογίας και οι φορολογικοί συντελεστές δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο ούτε νομοθετικής εξουσιοδότησης.

Επίσης θα πρέπει να επισημανθεί η απόκλιση, σε αρκετές περιπτώσεις, του αντικειμενικού συστήματος από τις σχετικές ρυθμίσεις του αστικού δικαίου, όπως π.χ. η παραγνώριση της ύπαρξης ή όχι οριζόντιας ιδιοκτησίας για τον προσδιορισμό της αξίας κτισμάτων, η ενοποίηση στα έντυπα Κ1-Κ9 της κυρίας αυτοτελούς ιδιοκτησίας με τα παρακολουθήματά της (π.χ. αποθήκες, γκαράζ κ.ά.), έστω και αν αυτά αποτελούν αυτοτελείς οριζόντιες ιδιοκτησίες, με αποτέλεσμα να καταβάλλεται περισσότερος ΦΜΑ λόγω συνάθροισης των αξιών κ.ά.

3.10 Κριτική ως προς τη Διαδικασία Εφαρμογής

Σε σχέση με τη διαδικασία εφαρμογής του συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων, θα πρέπει να επισημανθούν οι ακόλουθες ρυθμίσεις:

Α) Η υποχρέωση αναγραφής στις σχετικές δηλώσεις από τους φορολογουμένους της προκαθορισμένης αντικειμενικής αξίας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 41 § 6 και 41 α' § 3 του ν.1249/1982, όπως ισχύει. Η ρύθμιση αυτή αποτελεί πρωτοφανή καινοτομία στα πλαίσια του ελληνικού φορολογικού δικαίου. Διότι, για πρώτη φορά, ο φορολογούμενος στη «δήλωσή του», που υποτίθεται ότι εκφράζει τις δικές του απόψεις, είναι υποχρεωμένος να αναγράψει, αντί της φορολογητέας αξίας που εκείνος κρίνει ορθή, την αξία που θέλει και έχει προκαθορίσει η Διοίκηση, με αποτέλεσμα να πληρώνει φόρο σ' αυτή. Αν στη συνέχεια ο υπόχρεος σε φόρο θέλει να αμφισβητήσει την αξία την οποία έστω και ακούσια εδήλωσε, ο ίδιος ο νόμος του παρέχει το δικαίωμα, μέσα σε προθεσμία είκοσι (20) ημερών το αργότερο από την υποβολή της δήλωσής του, να ασκήσει προσφυγή και να ζητήσει από το αρμόδιο διοικητικό δικαστήριο να προσδιορίσει τελικά εκείνο τη φορολογητέα αξία, αλλά όχι πια την «αντικειμενική» αλλά την «αγοραία».

Η ανορθόδοξη αυτή ρύθμιση, ανεξάρτητα από τους σκοπούς τους οποίους επιδιώκει, αλλοιώνει ουσιαστικά την έννοια και το περιεχόμενο της

«φορολογικής δήλωσης» των φορολογουμένων, όπως έχει μέχρι τώρα καθιερωθεί, σε βαθμό ώστε οι δηλώσεις αυτές χαρακτηρίζονται ως «μια μορφή πράξης της Διοίκησης αυτεπάγγελα εκτελεστής».

Β) Ο δυαδισμός στη βάση υπολογισμού του φόρου, που εισάγεται με την άσκηση προσφυγής από τον υπόχρεο σε φόρο.

Γιατί από τις διατάξεις των άρθρων 41 § 6 και 41 α' § 6 προβλέπεται ότι, αν ο φορολογούμενος με εμπρόθεσμη προσφυγή του αμφισβητήσει την αξία του ακινήτου που προσδιορίστηκε με το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού και την οποία υποχρεώθηκε να δηλώσει και να καταβάλει με βάση αυτή φόρο, τότε η φορολογική Αρχή διενεργεί έλεγχο για τον προσδιορισμό της «αγοραίας» αξίας του ακινήτου με τη χρησιμοποίηση συγκριτικών στοιχείων, συντάσσει σχετική έκθεση ελέγχου την οποία επισυνάπτει στην έκθεση του άρθρου 82 ΚΦΔ, περιλαμβάνοντας και αίτημα προς το Διοικητικό Δικαστήριο για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας και διαβιβάζει το φάκελο στο Δικαστήριο. Ακόμη, ο προϊστάμενος της ΔΥΟ είναι από το νόμο υποχρεωμένος να κοινοποιήσει στο φορολογούμενο αντίγραφο της έκθεσης ελέγχου που κατάρτισε για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας, είκοσι (20) τουλάχιστον ημέρες πριν από το δικάσιμο.

Με την ίδια διάταξη, το Διοικητικό Δικαστήριο είναι υποχρεωμένο να επιβάλλει, στην περίπτωση που θα προσδιορίσει αξία του ακινήτου μεγαλύτερη από αυτή που προκύπτει με βάση το αντικειμενικό σύστημα, αφενός τον κύριο φόρο που αναλογεί στην επιπλέον αξία που προσδιόρισε και αφετέρου πρόσθετο φόρο ανακρίβειας.

Η ρύθμιση αυτή προφανώς αποβλέπει στην κάλυψη του συνταγματικού δικαιώματος της παροχής έννομης προστασίας από τα δικαστήρια που προβλέπει η παράγραφος 1 του άρθρου 20 του Συντάγματος. Δεν είναι όμως βέβαιο μέχρι ποίου σημείου η ρύθμιση αυτή εναρμονίζεται με τις συνταγματικές επιταγές, όταν ο φορολογούμενος, για να προσφύγει στο δικαστήριο, θα έχει υποχρεωθεί να καταβάλει προηγουμένως όλο το φόρο που

αναλογεί στην αντικειμενική αξία που παρά τη θέλησή του αναγκάστηκε να δηλώσει, πολύ προ της εκδίκασης της σχετικής προσφυγής του.

Η παράλληλη εφαρμογή στην ίδια φορολογία δύο διαφορετικών μεταξύ τους μεθόδων προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας (αντικειμενικό σύστημα στο επίπεδο εφαρμογής από τη Διοίκηση και σύστημα αγοραίας αξίας στο επίπεδο προσφυγής στα Δικαστήρια), επίσης δημιουργεί αμφιβολίες ως προς την απόλυτη εναρμόνιση της ρύθμισης αυτής με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος, αφού κατά κανόνα υπάρχει σημαντική διαφορά μεταξύ «αντικειμενικής» και «αγοραίας» αξίας.

Η δυσαρμονία αυτή, με την πάροδο του χρόνου και την επέκταση του αντικειμενικού συστήματος, κατά μία άποψη γίνεται εντονότερη, κατ' άλλη όμως εξομαλύνεται, αφού η έλλειψη τουλάχιστον πρόσφορων συγκριτικών στοιχείων καθιστά αδύνατη την προσφυγή των φορολογουμένων στα διοικητικά δικαστήρια.

Τέλος, θα πρέπει να αναφερθεί η ανισότητα που ενδεχομένως δημιουργείται σε βάρος εκείνων που θα τολμήσουν να αμφισβητήσουν το σύστημα προσφεύγοντας στη δικαιοσύνη, αφού όχι μόνον υπάρχει κίνδυνος να καταβάλουν περισσότερο φόρο από εκείνου που, πειθαρχικότεροι, δεν τόλμησαν να αμφισβητήσουν το σύστημα, αλλά οι προσφεύγοντες ενδεχομένως θα επιβαρυνθούν και με πρόσθετο φόρο ανακρίβειας, αν και είχαν καταβάλει τον ίδιο φόρο του συστήματος όπως και οι λοιποί φορολογούμενοι που δεν προσέφυγαν στα δικαστήρια³⁰.

³⁰ Μαρκόπουλος Κωνσταντίνος, *Μεταβιβάσεις Ακινήτων*, Εκδόσεις Σταμούλη 2002, σελ. 387-389

ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Οι δυσκολίες που παρατέθηκαν πιο πάνω για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται για οποιονδήποτε λόγο, οπουδήποτε και αν αυτά βρίσκονται επιχειρήθηκαν να περιοριστούν με τη χρήση αντικειμενικών κριτηρίων δηλαδή σύμφωνα με την αγοραία και αντικειμενική αξία του ακινήτου.

Η μέθοδος προσδιορισμού της αγοραίας αξίας³¹ των μεταβιβαζόμενων με αντάλλαγμα εμπράγματων δικαιωμάτων για την επιβολή του φόρου μεταβίβασης ακινήτων αντικατοπτρίζει την αξία η οποία διαμορφώνεται αντικειμενικά, με ομαλές και συνήθεις συνθήκες, στην αγορά των ακινήτων.

Από την εφαρμογή της μεθόδου αυτής όπως είδαμε στο δεύτερο κεφάλαιο προκύπτει ότι η αγοραία αξία έχει ρευστό κα αβέβαιο περιεχόμενο και, δεδομένης της μοναδικότητας κάθε ακινήτου, η μέθοδος αυτή προσδιορίζει μία κατά προσέγγιση αξία των ακινήτων. Με τη χρήση της συγκεκριμένης μεθόδου δημιουργήθηκε πληθώρα αντιδικιών και διενέξεων λόγω της υποκειμενικότητας του μέτρου. Σε αντικατάσταση της αγοραίας αξίας ήλθε να ενσωματωθεί η έννοια της αντικειμενικής αξίας ακινήτου.

Η αντικειμενική αξία ακινήτου³² είναι ένα αμάχητο φορολογικό τεκμήριο της αξίας ενός ακινήτου και εκφράζεται σε αξία ανά τετραγωνικό μέτρο. Οι

³¹ Μαυροκορδάτος Ιωάννης, Φορολογία Μεταβίβασης Ακινήτων, Εκδόσεις Σταμούλης 1999, σελ. 189 - 196

³² el.wikipedia.org/wiki/Αντικειμενική_αξία_ακινήτου - 22k -

αντικειμενικές αξίες εκδίδονται από το Υπουργείο Οικονομικών και διαφοροποιούνται ανάλογα με την τοποθεσία του ακινήτου. Ακόμη και εντός του ίδιου Δήμου μπορεί να υπάρχουν διαφοροποιήσεις ανάλογα με τις ζώνες στις οποίες χωρίζεται ένας Δήμος. Το κέντρο του Δήμου συνήθως συγκεντρώνει και τις υψηλότερες αξίες λόγω της εμπορικότητάς του, αν και είναι πολλά τα παραδείγματα στους μεγάλους σε έκταση δήμους, όπου απομονωμένες συνοικίες διαμορφώνουν ξεχωριστό στυλ δόμησης και δημογραφικά-οικονομικοκοινωνικά χαρακτηριστικά, συγκεντρώνοντας ακόμη μεγαλύτερες αξίες.

Η βασική λειτουργία των αντικειμενικών αξιών είναι η αποφυγή της φοροδιαφυγής κατά την πώληση ή δωρεά ακινήτων.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΕΛΛΗΝΙΚΗ

- ΓΕ Δράκου, Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική, Πειραιάς 1996
- Φωτόπουλος Ιωάννης, Η Φορολογία Μεταβίβασης Ακινήτων, Έκδοση 2^η, Εκδόσεις Σάκκουλα 1999
- Γεωργιάδη Α.Σ., Εμπράγματο Δίκαιο, τόμος ΙΙ, Αθήνα 2003
- Δερτιλή Μ., Γενικές Αρχές Δημοσιονομικού Δικαίου, Τεύχος Β, 1983
- Κυπραίος Μ., Στοιχεία Φορολογικού Δικαίου, Αθήνα 1990
- Παρούτσα Αθανασίου, Η Φορολογία Ακίνητης Περιουσίας, Εκδόσεις Αριστοτέλης, 1976
- Μαγκριώτης Δημήτρης, Ερμηνεία των Νόμων περί Τελών Χαρτοσήμου, Αθήνα 1992
- Μαυροκορδάτος Ιωάννης, Φορολογία Μεταβίβασης Ακινήτων, Εκδόσεις Σταμούλης 1999
- Τρόβας Γρηγόριος, Φορολογία Ακινήτων, Εκδόσεις Σταμούλη 2000
- ΥΥπ. Οικονομικών 1060235/448/Α0013/ πολ. 1166/24-5-1996 του ΔΦΝ 1996
- Μαρκόπουλος Κωνσταντίνος, Μεταβιβάσεις Ακινήτων, Εκδόσεις Σταμούλη 2002, σελ. 387-389

■

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ

- James C. Bonbright, The Valuation of Property, Τόμος Ι, Charlottville, Virginia, 1965 (ανατύπωση)
- Karl Braeuer, Land Taxition, Encyclopaedia of Social Siences, Τόμος, σελ. 70
- ERA Seligman, Essays in Taxation, 1905

ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ

- http://www.gsis.gr/apaa_site/orismoι/apaa_90.htm
- http://www.gsis.gr/apaa_site/apaa_88.htm
- www.kairatos.com.gr/forosakin.htm - 24k -
- el.wikipedia.org/wiki/Αντικειμενική_αξία_ακινήτου - 22k -
- taxheaven.gr/aapa.shtml - 131k -
- web.auth.gr/law/astiko/html/iae__aooeeiy.html - 41k -
- www.gsis.gr/apaa_site/apaa_127.htm - 23k -
- www.g2b.gr/apaa_site/orismoι/se.htm - 8k -
- <http://www.taxheaven.gr/aapa.shtml#tab5>
- http://portal.kathimerini.gr/4dcgi/_w_articles_kathextra_flag04frame100527_14/03/2006_148024

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

1. Ποιο είναι το αντικείμενο του φ.μ.α. και ποιος ο υπόχρεος για την καταβολή του φόρου³³;

Σε κάθε μεταβίβαση ακινήτου με αντάλλαγμα και σύσταση εμπραγμάτου σε ακίνητο δικαιώματος καθώς και σε μεταβίβαση πλοίου με ελληνική σημαία επιβάλλεται φόρος στην αξία αυτών και υπόχρεος για την καταβολή του είναι ο αγοραστής.

2. Ποια είναι η αρμόδια Δ.Ο.Υ. για την υποβολή της δήλωσης;

Για κάθε μεταβίβαση ακινήτου οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται πριν από τη σύνταξη του συμβολαίου, να επιδώσουν κοινή δήλωση φ.μ.α. προς τον αρμόδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. της περιφέρειας στην οποία βρίσκεται το ακίνητο.

3. Σε πόσα αντίγραφα υποβάλλεται η δήλωση;

Η δήλωση υποβάλλεται σε δύο αντίγραφα εκ των οποίων το ένα κρατείται από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. και το δεύτερο, αφού βεβαιωθεί από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. για την ακρίβεια της αντιγραφής, παραδίδεται στον συμβαλλόμενο.

³³http://portal.kathimerini.gr/4dcgi/_w_articles_kathextra_flag04frame100527_14/03/2006_148024

4. Επιτρέπεται η επίδοση της δήλωσης σε αναρμόδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ.;

Επιτρέπεται η επίδοση της δήλωσης σε αναρμόδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., όταν είναι δύσκολη η επίδοσή της στον αρμόδιο Προϊστάμενο, λόγω του ότι η έδρα αυτού είναι σε διαφορετική πόλη από εκείνη που καταρτίζεται η σύμβαση, ο οποίος, αφού καταχωρήσει τη δήλωση αυτή στο βιβλίο δηλώσεων, υποχρεούται να την αποστείλει στον αρμόδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. προς έλεγχο. Η δήλωση αυτή είναι απαράδεκτη, αν δεν περιέχει διορισμό ειδικού αντικλήτου του αγοραστή, που να κατοικεί στην έδρα της Δ.Ο.Υ. προς την οποία θα διαβιβασθεί η δήλωση αυτή.

Επίσης, αν στην περιφέρεια που βρίσκεται το ακίνητο εφαρμόζεται το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, επιτρέπεται, όταν είναι δύσκολη η επίδοσή της στον αρμόδιο Προϊστάμενο, να επιδοθεί η δήλωση του φόρου μεταβίβασης στον Προϊστάμενο της αρμόδιας για τη φορολογία εισοδήματος του αγοραστή Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας. Στην περίπτωση αυτή χορηγείται αντίγραφο της δήλωσης για τη σύνταξη συμβολαίου και στη συνέχεια η δήλωση διαβιβάζεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. για έλεγχο των προσδιοριστικών στοιχείων του ακινήτου που δηλώθηκαν.

5. Πώς καταβάλλεται ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων;

Στις περιοχές που εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα, κατά την υποβολή της δήλωσης Φ.Μ.Α., ο φορολογούμενος υποχρεούται να αναγράφει σε αυτήν την αντικειμενική αξία του μεταβιβαζόμενου ακινήτου, βάσει της οποίας καταβάλλει εφάπαξ το φόρο που αναλογεί. Σε περίπτωση που το τίμημα είναι μεγαλύτερο της αντικειμενικής αξίας, ο φόρος υπολογίζεται επί του τιμήματος. Αν όμως ο φορολογούμενος αμφισβητήσει την αντικειμενική αξία του ακινήτου, έχει το δικαίωμα μέσα σε 60 ημέρες από τότε που υπέβαλε τη δήλωση να προσφύγει στα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία θα αποφανθούν για τον προσδιορισμό της αξίας με βάση τα συγκριτικά στοιχεία.

Στις υπόλοιπες περιοχές που δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα, κατά την υποβολή της δήλωσης Φ.Μ.Α., ο φορολογούμενος

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

6. Ποιοι είναι οι συντελεστές για τον υπολογισμό του Φ.Μ.Α.;

Ο υπολογισμός του φόρου μεταβίβασης ακινήτων γίνεται με τρεις συντελεστές. Τον ακέραιο, το μειωμένο στο μισό και το μειωμένο στο 1/4.

Ο ακέραιος συντελεστής 7% υπολογίζεται στο μέχρι του ποσού των δεκαπέντε χιλιάδων (15.000) € της φορολογητέας αξίας και αυξάνεται σε 9% για το άνω του ποσού αυτού τμήμα της. Οι παραπάνω συντελεστές Φ.Μ.Α. αυξάνονται από 7% σε 9 % και από 9% σε 11% αντίστοιχα, όταν το ακίνητο που μεταβιβάζεται βρίσκεται σε εντός σχεδίου περιοχή που λειτουργεί ή έχει συσταθεί Πυροσβεστική Υπηρεσία. Στο ποσό του κύριου φόρου επιβάλλεται και φόρος υπέρ δήμων και κοινοτήτων 3%.

Για να γίνει κατανοητό αυτό, παρατίθενται τα ακόλουθα παραδείγματα:

α) Ο Α' αγοράζει οικόπεδο αξίας 8.800 € σε περιοχή που δεν υπάρχει Πυροσβεστική Υπηρεσία. Ο αναλογών φόρος μεταβίβασης θα υπολογισθεί με συντελεστή 7%.

β) Ο Α΄ αγοράζει οικόπεδο αξίας 16.000 € σε περιοχή που υπάρχει Πυροσβεστική Υπηρεσία. Ο αναλογών φόρος θα υπολογισθεί για το μέχρι των 15.000 € τμήμα της αγοραίας αξίας με συντελεστή 9%, για το άνω δε των 1.000 € τμήμα με συντελεστή 11%.

Ο Φ.Μ.Α. που προκύπτει κατά τα προεκτεθέντα μειώνεται στο μισό ή στο ένα τέταρτο ανάλογα με τη νομική μορφή της πραγματοποιούμενης μεταβίβασης ή την ιδιότητα των συμβαλλόμενων προσώπων.

α) Φ.Μ.Α. μειωμένος στο τέταρτο.

Οι περιπτώσεις που ο Φ.Μ.Α. μειώνεται στο τέταρτο είναι η αυτούσια διανομή ακινήτων μεταξύ των συγγενών, η διάλυση Ο.Ε., Ε.Ε. και Ε.Π.Ε. και η μεταβίβαση των ακινήτων της εταιρείας στους εταίρους της κατά το λόγο της εταιρικής τους μερίδας καθώς και η απόληψη ακινήτων της εταιρείας από εταίρους που αποχωρούν από αυτή.

β) Φ.Μ.Α. μειωμένος στο μισό.

Οι περιπτώσεις που ο Φ.Μ.Α. μειώνεται στο μισό είναι η ανταλλαγή ακινήτων ίσης αξίας, η υποχρεωτική ανταλλαγή οικοπέδων, συγχώνευση Α.Ε και Συνεταιρισμών, η αναγκαστική απαλλοτρίωση για δημόσια ωφέλεια καθώς και η συνένωση οικοπέδων.

7. Σε ποιες περιπτώσεις σύστασης ή τροποποίησης οριζόντιας ή κάθετης ιδιοκτησίας οφείλεται φ.μ.α.;

Σε κάθε περίπτωση σύστασης ή τροποποίησης οριζόντιας ή κάθετης ιδιοκτησίας θα πρέπει να ερευνάται αν συντελείται, άμεσα ή έμμεσα, μεταβίβαση εμπραγμάτων επί ακινήτων δικαιωμάτων μεταξύ των συγγενών, είτε με μορφή διανομής, είτε ανταλλαγής, είτε πώλησης, είτε δωρεάς ιδανικών μεριδίων π.χ.

- σύσταση σε οικόπεδο με υφιστάμενα κτίσματα.

οι οποίοι διαμένουν και εργάζονται για αρκετό διάστημα στην Ελλάδα με τις ίδιες προϋποθέσεις που τυχαίνουν οι Έλληνες πολίτες.

Η απαλλαγή κατά την αγορά πρώτης κατοικίας παρέχεται και στους Έλληνες εκ Τουρκίας, Β. Ηπείρου, Ρωσίας (Πόντιοι) και εκ Κύπρου, εφόσον έχουν εγκατασταθεί μόνιμα στην Ελλάδα.

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

Επισημαίνεται ότι ειδικά για τα πρόσωπα αυτά η πρόθεσή τους για μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα δεν αναιρείται από το γεγονός ότι για ειδικούς λόγους, οι αρμόδιες υπηρεσίες τους χορηγούν προσωρινές άδειες παραμονής που ανανεώνονται.

Οι καταγόμενοι από τη Βόρεια Ήπειρο, την Κύπρο και την Τουρκία, εφόσον απέκτησαν ιθαγένεια τρίτου κράτους πλην της Αλβανικής, Κυπριακής και Τουρκικής, δεν μπορούν να τύχουν απαλλαγής από το φόρο.

Η απαλλαγή παρέχεται και στον κύριο εξ αδιαιρέτου ποσοστού ή ψιλό κύριο ή επικαρπωτή κατοικίας ή οικοπέδου που αγοράζει το υπόλοιπο ποσοστό ή το εμπράγματο δικαίωμα της επικαρπίας ή της ψιλής κυριότητας, προκειμένου να γίνει εξ ολοκλήρου κύριος του ακινήτου, εφόσον το ποσοστό που έχει δεν του πληροί τις στεγαστικές ανάγκες.

Η απαλλαγή του εγγάμου παρέχεται και στην άγαμη μητέρα ή στον εξ αναγνώρισεως πατέρα, εφόσον έχουν την επιμέλεια των ανήλικων τέκνων τους.

Η απαλλαγή του εγγάμου παρέχεται και στον άγαμο, ενήλικα με αναπηρία τουλάχιστον 67% από διανοητική καθυστέρηση ή φυσική αναπηρία. Ο έγγαμος μπορεί να προσauξήσει το αφορολόγητο του με αυτό των αγάμων ενηλίκων παιδιών του με αναπηρία τουλάχιστον 67% ανεξαρτήτου ηλικίας.

Η απαλλαγή παρέχεται και στο σύζυγο που βρίσκεται σε διάσταση, υπό τον όρο ότι έχει καταθέσει αίτηση ή αγωγή διαζυγίου τουλάχιστον προ έξι μηνών από το χρόνο της αγοράς. Αν δε λυθεί ο γάμος με διαζύγιο μέσα σε

πέντε έτη από την αγορά, αίρεται η χορηγηθείσα απαλλαγή και καταβάλλεται ο οικείος φόρος.

Ο εν διαστάσει σύζυγος που έχει την επιμέλεια των τέκνων της οικογένειας δικαιούται της απαλλαγής του εγγάμου, προσαυξανόμενη ανάλογα με τον αριθμό των ανηλίκων τέκνων.

Οι ιδιοκτήτες ξενοδοχείων, αποθηκών, γραφείων, βιομηχανοστασίων και γενικά αμιγών επαγγελματικών στεγών έχουν δικαίωμα απαλλαγής. Δεν θεωρείται επαγγελματική στέγη το ακίνητο, το οποίο από την οικοδομική άδεια ή τον τίτλο κτήσης χαρακτηρίζεται ως κατοικία, έστω και αν αυτό χρησιμοποιείται ως επαγγελματική στέγαση.

13. Ποια είναι τα αφορολόγητα ποσά για την αγορά πρώτης κατοικίας;

Η απαλλαγή παρέχεται:

α) Για αγορά οικίας ή διαμερίσματος από άγαμο μέχρι ποσού αξίας εξήντα πέντε χιλιάδων (65.000) €.

β) Για αγορά οικίας ή διαμερίσματος από έγγαμο και διαζευγμένο ή χήρο ή άγαμο γονέα που έχουν την επιμέλεια των τέκνων τους μέχρι ποσού, αξίας εκατό χιλιάδων (100.000) €. Η απαλλαγή που δικαιούται ο έγγαμος προσαυξάνεται κατά 20.000 € για καθένα από τα δύο πρώτα τέκνα του και κατά 30.000 € για το τρίτο και καθένα από τα επόμενα.

γ) Για αγορά οικοπέδου από άγαμο μέχρι ποσού αξίας 30.000, ενώ από έγγαμο και διαζευγμένο ή χήρο ή άγαμο γονέα που έχουν την επιμέλεια των τέκνων τους μέχρι ποσού αξίας 55.000 €. Η αξία αυτή προσαυξάνεται κατά 8.000 € για καθένα από τα δύο πρώτα τέκνα του και κατά 10.000 € για το τρίτο και για καθένα από τα επόμενα τέκνα του.

14. Ποιες είναι οι προϋποθέσεις για την απαλλαγή πρώτης κατοικίας;

α) Ο αγοραστής ή η σύζυγός του ή τα ανήλικα παιδιά του να μην έχουν δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή επικαρπίας ή οικήσεως σε άλλη οικία ή

διαμέρισμα που πληροί τις στεγαστικές ανάγκες της οικογένειάς του ή δικαίωμα πλήρους κυριότητας επί οικοπέδου οικοδομήσιμου ή επί ιδανικού μεριδίου οικοπέδου, στο οποίο αντιστοιχεί εμβαδόν κτίσματος που πληροί τις στεγαστικές του ανάγκες, και βρίσκονται σε δημοτικό διαμέρισμα με πληθυσμό άνω των 3.000 κατοίκων. Ακόμη για την απαλλαγή απαιτείται το αγοραζόμενο οικόπεδο ή το γήπεδο στο οποίο βρίσκεται η αγοραζόμενη οικία ή το διαμέρισμα να είναι οικοδομήσιμο και εντός εγκεκριμένου ρυμοτομικού σχεδίου δήμου ή κοινότητας, και μεταξύ αγοραστή και πωλητή να μην υπάρχει συγγένεια εξ αίματος ή εξ αγχιστείας πρώτου βαθμού.

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

β) Θεωρείται ότι καλύπτονται οι στεγαστικές ανάγκες του αγοραστή και της οικογένειάς του, αν το συνολικό εμβαδόν της καθαρής επιφάνειας (της επιφάνειας χωρίς τους κοινόχρηστους χώρους) κατοικιών που υφίστανται ή υπάρχει η δυνατότητα βάσει των πολεοδομικών διατάξεων να αναγερθούν είναι: 70 τ.μ., προσαυξανόμενα κατά 20 τ.μ. για καθένα από τα δύο πρώτα παιδιά του και 25 τ.μ. για το τρίτο και τα επόμενα τέκνα.

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

15. Πότε αίρεται η απαλλαγή

Σε περίπτωση που με πράξη εν ζωή μεταβιβασθεί το ακίνητο ή συσταθεί σ' αυτό οποιοδήποτε εμπράγματο δικαίωμα, πλην υποθήκης, πριν από την παρέλευση της πενταετίας, αυτός που μεταβιβάζει ή συνιστά εμπράγματο δικαίωμα υποχρεούται, προ της μεταβίβασης ή της σύστασης του εμπράγματος δικαιώματος, να υποβάλει δήλωση και να καταβάλει εφάπαξ το Φ.Μ.Α. που αναλογεί στην αξία του μεταβιβαζόμενου ακινήτου. Ως αξία του ακινήτου λαμβάνεται η αξία που έχει το ακίνητο κατά το χρόνο της νέας μεταβίβασης ή της σύστασης του εμπράγματος δικαιώματος ή το δηλωθέν τίμημα της μεταβίβασης, εφόσον αυτό είναι μεγαλύτερο της αντικειμενικής

αξίας. Ο φόρος υπολογίζεται με βάση τους συντελεστές που ίσχυαν κατά το χρόνο χορήγησης της απαλλαγής, εκτός εάν ο φόρος που αναλογεί στην αξία του ακινήτου του χρόνου απαλλαγής είναι μεγαλύτερος, οπότε καταβάλλεται ο μεγαλύτερος αυτός φόρος.

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

16. Υπάρχει δικαίωμα απαλλαγής για δεύτερη φορά;

Η απαλλαγή από το φόρο μεταβίβασης για αγορά κατοικίας ή οικοπέδου παρέχεται μια φορά.

Απαλλαγή παρέχεται και για κάθε νέα αγορά ακινήτου, εφόσον:

α) τα ακίνητα που έχει στην κυριότητά του κατά το χρόνο της νέας αγοράς ο αγοραστής, ο σύζυγος ή τα ανήλικα τέκνα τους, δεν πληρούν τις στεγαστικές ανάγκες της οικογένειάς τους και

β) ο αγοραστής υποβάλει την οικεία δήλωση και καταβάλει εφάπαξ το φόρο που αναλογεί στην αξία του ακινήτου που έτυχε της απαλλαγής.

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

Η απαλλαγή αυτή παρέχεται και σε πρόσωπα τα οποία έτυχαν απαλλαγής από το φόρο μεταβίβασης για απόκτηση στέγης μέχρι 14.7.1980, καθώς και σε πρόσωπα τα οποία έτυχαν απαλλαγής από το φόρο κληρονομιάς ή γονικής παροχής για απόκτηση πρώτης κατοικίας, εφόσον για τα

πρόσωπα αυτά συντρέχουν οι προϋποθέσεις απαλλαγής και καταβληθεί ο οικείος φόρος κατά περίπτωση.

17. Ποια είναι τα δικαιολογητικά για την χορήγηση της απαλλαγής για πρώτη κατοικία και πότε υποβάλλονται;

Τα δικαιολογητικά που απαιτούνται για την χορήγηση της απαλλαγής από τον Φ.Μ.Α. υποβάλλονται μαζί με την δήλωση Φ.Μ.Α. πριν από την υπογραφή του οριστικού συμβολαίου.

Τα δικαιολογητικά για τη διαπίστωση των προϋποθέσεων απαλλαγής καθορίζονται με την υπ' αριθ. 1051240/385/A0013/ΠΟΛ 1057/21-6-2004 (Φ.Ε.Κ. 973 Β'/29-6-2004) απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών.

18. Ποιες απαλλαγές παρέχονται στους αγρότες;

Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρ. 8 του ν. 3220/2004 παρέχεται πλέον πλήρης απαλλαγή από το φόρο μεταβίβασης κατά την αγορά ή ανταλλαγή γεωργικών ή κτηνοτροφικών εκτάσεων, μαζί με τις εγκαταστάσεις τους που εξυπηρετούν αποκλειστικά την εκμετάλλευσή τους, σε όλους τους αγρότες (νέους, νεοεισερχόμενους ή άνω των 40 ετών) είτε με τις διατάξεις του ν. 634/1977 είτε με εκείνες του ν. 2520/1997, χωρίς κανένα περιορισμό (ανώτατο όριο) ως προς την αξία ή την έκταση των αγροτικών ακινήτων.

19. Χορηγείται απαλλαγή για αγορά οικίας, διαμερίσματος ή οικοπέδου με εισαγωγή συναλλάγματος;

Χορηγείτο, καταργήθηκε όμως από 28-12-2000 με τις διατάξεις του ν.2873/2000.

20. Πότε παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του Φ.Μ.Α.;

Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή Φ.Μ.Α. παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο επιδόθηκε η

δήλωση Φ.Μ.Α. και μετά πάροδο δεκαπέντε ετών από το τέλος του έτους εντός του οποίου παρεσχέθη η απαλλαγή έστω και αν η υπόθεση περαιώθηκε οριστικά.