



Τ.Ε.Ι. ΗΠΕΙΡΟΥ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

«ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

Φ.Π.Α. ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΙ ΦΟΡΟΙ ΠΟΥ

ΒΑΡΥΝΟΥΝ ΤΑ ΑΚΙΝΗΤΑ»

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΡΙΑ

ΧΑΤΖΗΠΑΝΤΕΛΙΔΟΥ ΜΑΡΙΑ

ΕΠΙΜΕΛΕΙΑ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

ΠΑΠΠΑ ΠΑΝΑΓΙΩΤΑ

ΠΡΕΒΕΖΑ, 2011

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	1
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ	
ΤΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΓΝΩΡΙΣΜΑΤΑ ΤΟΥ ΦΠΑ ΚΑΙ ΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΩΝ	
1.1 ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ Φ.Π.Α.....	3
1.1.1 ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ Φ.Π.Α.....	4
1.1.2 ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΙ ΣΤΟ Φ.Π.Α.....	4
1.1.3 ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ.....	4
1.1.4 ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ Φ.Π.Α.....	5
1.1.5 ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ – ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΟΥ Φ.Π.Α.....	6
1.2 ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΑΚΙΝΗΤΟΥ.....	7
1.2.1 ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΠΑΡΑΔΟΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ.....	7
1.2.2 ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ.....	8
1.2.3 ΠΡΑΞΕΙΣ ΠΟΥ ΘΕΩΡΟΥΝΤΑΙ ΩΣ ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ.....	9
1.2.4 ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΤΟΥ Φ.Π.Α. ΣΤΙΣ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΕΙΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ.....	9
1.2.5 ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΑΥΤΟΠΑΡΑΔΟΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ.....	9
1.2.6 ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΠΙ ΑΥΤΟΠΑΡΑΔΟΣΕΩΣ.....	10
1.2.7 ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ ΤΟΥ ΦΠΑ – ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ.....	10
1.2.8 ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΗ ΑΞΙΑ ΤΟΥ ΑΚΙΝΗΤΟΥ.....	11
1.2.9 ΤΙΜΗ ΖΩΝΗΣ ΤΟΥ ΑΚΙΝΗΤΟΥ.....	11
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ	
Φ.Π.Α. ΣΤΑ ΝΕΟΔΜΗΤΑ ΑΚΙΝΗΤΑ	
2.1 ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ.....	13
2.1.1 ΕΞΑΙΡΕΣΗ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΠΙΒΟΛΗ Φ.Π.Α. ΣΤΑ ΑΚΙΝΗΤΑ.....	13
2.2 ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΙ ΣΤΟ Φ.Π.Α. ΠΟΥ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΟΥΝ ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ.....	14
2.3 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΑΠΟ 1/1/2006.....	21
2.4 ΧΡΟΝΟΣ ΓΕΝΕΣΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ ΣΤΗΝ ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΚΙΝΗΤΟΥ.....	32
2.5 ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΣΤΙΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ.....	33
2.6 ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΤΗΣ ΠΡΩΤΗΣ ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ.....	35
2.6.1 ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ ΤΗΣ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ.....	35
2.6.2. ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΤΗΣ ΠΡΩΤΗΣ ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ.....	35
2.6.3 ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΠΟΣΑ.....	36
2.7 ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΓΙΑ ΔΕΥΤΕΡΗ ΦΟΡΑ – ΝΕΑ ΑΠΑΛΛΑΓΗ.....	37
2.8 ΟΡΙΖΟΝΤΙΑ – ΚΑΘΕΤΗ ΙΔΙΟΚΤΗΣΙΑ.....	38
2.8.1 ΣΥΣΤΑΣΗ – ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΗ – ΚΑΤΑΡΓΗΣΗ ΟΡΙΖΟΝΤΙΑΣ Ή ΚΑΘΕΤΗΣ ΙΔΙΟΚΤΗΣΙΑΣ.....	40
2.9 ΔΙΑΝΟΜΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ.....	43
2.10 ΑΝΤΑΛΛΑΓΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ.....	45
2.11 ΣΥΝΕΝΩΣΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ.....	47
2.12 ΔΙΠΛΗ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗ.....	48
2.13 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΓΡΑΦΩΝ - ΥΠΟΘΗΚΟΦΥΛΑΚΩΝ.....	50
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ	
ΛΟΙΠΟΙ ΦΟΡΟΙ ΠΟΥ ΕΠΙΒΑΡΥΝΟΥΝ ΤΑ ΑΚΙΝΗΤΑ	
3.1 ΦΟΡΟΣ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ.....	52
3.1.1 ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ.....	54

3.1.2 ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ	54
3.1.3 ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ	56
3.1.4 ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ.....	58
3.1.5 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΑΠΟΡΡΗΤΟ	58
3.2 ΦΟΡΟΣ ΑΥΤΟΜΑΤΟΥ ΥΠΕΡΤΙΜΗΜΑΤΟΣ.....	59
3.2.1 ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ.....	60
3.2.2 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ.....	60
3.2.3 ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΑΥΤΟΜΑΤΟΥ ΥΠΕΡΤΙΜΗΜΑΤΟΣ	61
3.2.4 ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΜΗ ΥΠΑΓΩΓΗΣ ΣΕ ΦΟΡΟΥ ΑΥΤΟΜΑΤΟΥ ΥΠΕΡΤΙΜΗΜΑΤΟΣ	62
3.2.5 ΔΙΑΔΙΚΑΣΤΙΚΑ ΖΗΤΗΜΑΤΑ	63
3.2.6 ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ.....	63
3.3 ΤΕΛΟΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ.....	63
3.3.1 ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΤΕΛΟΥΣ.....	64
3.3.2 ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ – ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΤΟΥ ΤΕΛΟΥΣ.....	64
3.3.3 ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΑΠΟ ΤΟ ΤΕΛΟΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ.....	64
3.3.4 ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΜΗ ΥΠΑΓΩΓΗΣ ΣΤΟ ΤΕΛΟΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ.....	65
3.3.5 ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΑΠΟ ΤΟ ΤΕΛΟΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ.....	65
3.3.6 ΔΙΑΔΙΚΑΣΤΙΚΑ ΖΗΤΗΜΑΤΑ	67
3.3.7 ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ.....	67
3.4 ΛΟΙΠΟΙ ΦΟΡΟΙ ΚΑΙ ΤΕΛΗ	67
3.4.1 ΦΟΡΟΙ ΤΕΛΗ – ΚΡΑΤΗΣΕΙΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ....	68
3.4.2 ΦΟΡΟΙ – ΤΕΛΗ ΚΑΤΑ ΤΗ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ	68
3.4.3 ΦΟΡΟΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ – ΓΟΝΙΚΗΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΚΑΙ ΔΩΡΕΑΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ	68
3.4.4 ΕΤΗΣΙΟΙ – ΠΕΡΙΟΔΙΚΟΙ ΦΟΡΟΙ ΕΠΙ ΤΗΣ ΚΑΤΟΧΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ.....	69
3.4.5 ΑΛΛΟΙ ΦΟΡΟΙ - ΤΕΛΗ ΚΑΙ ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΥΠΕΡ Ο.Τ.Α. ΚΑΙ ΤΡΙΤΩΝ	69
3.4.6 ΦΟΡΟΙ – ΤΕΛΗ ΚΑΙ ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΗΣ ΑΔΕΙΑΣ – ΑΝΕΓΕΡΣΗΣ ΚΤΙΡΙΩΝ – ΑΥΘΑΙΡΕΤΩΝ	70
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ	
ΕΡΕΥΝΑ ΜΕ ΘΕΜΑ ΤΗΝ ΕΠΙΒΟΛΗ ΤΟΥ Φ.Π.Α ΣΤΑ ΑΚΙΝΗΤΑ ΠΟΥ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΘΗΚΕ ΣΤΑ ΟΡΙΑ ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ ΠΡΕΒΕΖΑΣ ΓΙΑ ΤΑ ΕΤΗ 2006 – 2010.....	71
ΣΥΝΟΨΗ – ΕΠΙΣΗΜΑΝΣΕΙΣ.....	79
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	81
ΣΧΕΤΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ.....	82
ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΟΙ ΤΟΠΟΙ.....	83
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α.....	I
ΒΑΣΙΚΟΙ ΟΡΙΣΜΟΙ ΠΕΡΙ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΣΤΟΝ ΑΣΤΙΚΟ ΚΩΔΙΚΑ (Α.Κ.)	
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Β	II
ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΟ Φ.Π.Α. ΑΚΙΝΗΤΩΝ	
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Γ	III
ΕΝΤΥΠΑ ΠΟΥ ΥΠΟΒΑΛΛΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟΥΣ ΥΠΟΧΡΕΟΥΣ ΤΟΥ Φ.Π.Α. ΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΩΝ	

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Είναι αναμφίβολο ότι τα ακίνητα αποτέλεσαν ανέκαθεν την πιο εύκολη και προσοδοφόρα για το δημόσιο φορολογική λεία και βαρύνονται ως εκ τούτου με πλήθος φόρων και τελών. Μαζί με τους φόρους κατανάλωσης η φορολογία των ακινήτων αποτελεί το βασικό τροφοδότη των φορολογικών εσόδων. Βαρύνονται για την κατοχή τους, την εκμετάλλευσή τους, την απόκτησή τους με αντάλλαγμα, κληρονομιά ή δωρεά. Έτσι φορολογείται το εισόδημα που αποκτάται από την εκμίσθωσή τους, το ιδεατοτεκμαρτό εισόδημα από την ιδιοκατοίκηση, την ιδιόχρηση και τη δωρεάν παραχώρηση σε τρίτον του δικαιώματος χρήσης ή οίκησης, το τίμημα που προκύπτει από τη μεταβίβαση με αντάλλαγμα, καθώς και το αποτιμώμενο ιδεατό έσοδο που προκύπτει από την προσαύξηση της περιουσίας όταν αποκτάται ακίνητο από κληρονομιά ή δωρεά.

Η ανάπτυξη των οικονομικών σχέσεων της χώρας μας με τα κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής ένωσης επέβαλαν την ανάγκη εκσυγχρονισμού και προσαρμογής του όλου φορολογικού μας συστήματος, με εκείνα τα συστήματα φορολογίας που ισχύουν στα λοιπά κράτη- μέλη της ένωσης. Η καθιέρωση του φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) από 1/1/1987 με το νόμο 1642/1986 αποτέλεσε σημαντικό παράγοντα προώθησης σε εκσυγχρονισμό του τομέα της έμμεσης φορολογίας. Ο Φ.Π.Α. αντικατέστησε έναν σημαντικό αριθμό έμμεσων φόρων, όπως το φόρο κύκλου εργασιών, τα τέλη χαρτοσήμου των εμπορικών συναλλαγών, τον ειδικό φόρο των εισαγόμενων αγαθών καθώς και τους άλλους φόρους κατανάλωσης μικρότερης σημασίας από άποψη εσόδων, με συνέπεια να επιτευχθεί απλοποίηση στο σύστημα των έμμεσων φόρων. Ο λογιστής της σημερινής ηλεκτρονικής εποχής, εκτός από τα σύγχρονα συστήματα λογιστικής, θα πρέπει να γνωρίζει και όλα τα θέματα που σχετίζονται με τη λογιστική και γενικότερα τη νομοθεσία του Φ.Π.Α., στοιχεία αναγκαία για να καταστεί απαραίτητο και πολύτιμο στέλεχος της επιχείρησης που εργάζεται και να επιτύχει την μεγιστοποίηση του κέρδους και κατ' επέκταση την μακροχρόνια επιβίωσή της.

Η παρούσα πτυχιακή εργασία αποτελείται από τέσσερα βασικά κεφάλαια. Στο πρώτο κεφάλαιο καταγράφονται τα βασικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα τόσο του Φ.Π.Α. όσο και των ακινήτων, αναλύονται δηλαδή οι βασικές έννοιες που διέπουν αυτούς τους δύο ορισμούς. Στο δεύτερο κεφάλαιο γίνεται πλέον κατανοητή η λειτουργία της επιβολής του Φ.Π.Α. πάνω στις πωλήσεις των ακινήτων γίνεται δηλαδή ανάλυση όλου του κυκλώματος

του Φ.Π.Α. με λεπτομερή αναφορά όλων των στοιχείων και πληροφοριών που πρέπει να γνωρίζει κάθε ενδιαφερόμενος πριν προβεί σε οποιαδήποτε κίνηση για αγορά ή πώληση ακινήτου. Στο τρίτο κεφάλαιο αναλύονται οι λοιποί φόροι που επιβαρύνουν επιπλέον τα ακίνητα, πρόκειται δηλαδή για φόρους και τέλη που παραμένουν μετά από τις τροποποιήσεις που δέχθηκε η νομοθεσία σχετικά με την φορολογία των ακινήτων. Τέλος στο τέταρτο κεφάλαιο παρουσιάζεται μία έρευνα που πραγματοποιήθηκε στα πλαίσια του νομού της Πρέβεζας σχετικά με τις οικοδομικές άδειες που εκδόθηκαν μετά από την επιβολή του Φ.Π.Α. πάνω στα ακίνητα αναλύεται δηλαδή διαγραμματικά ή μείωση και η αύξηση των εκδόσεων των οικοδομικών αδειών και το σημερινό τελικό αποτέλεσμα. Στο τέλος των κεφαλαίων εξάγονται βασικά συμπεράσματα και επισημάνσεις που προκύπτουν από την παρούσα πτυχιακή εργασία καθώς και τα σχετικά παραρτήματα με στόχο την διευκόλυνση και την κατανόηση όλων των ενδιαφερομένων του κυκλώματος του Φ.Π.Α. πάνω στις πωλήσεις των ακινήτων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

ΤΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΓΝΩΡΙΣΜΑΤΑ ΤΟΥ ΦΠΑ ΚΑΙ ΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

Γενικά

Ο σημαντικότερος από τους έμμεσους φόρους που επιβάλλει η χώρα μας είναι ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας. Στην Ελλάδα καθιερώθηκε με τον Ν.1642/1986, ο οποίος αποτελεί ενσωμάτωση στο εσωτερικό δίκαιο της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ για την εναρμόνιση των φόρων κύκλου εργασιών στην Ευρωπαϊκή Ένωση.

Ο Ν.1642/1986 εν συνεχεία τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε πολλές φορές και το έτος 2000 κωδικοποιήθηκε με τον Ν.2859/2000, έκτοτε έχουν επέλθει και άλλες προσθήκες και τροποποιήσεις στις διατάξεις του Κώδικα Φ.Π.Α..

Στο παρόν θα μας απασχολήσουν οι διατάξεις που άπτονται της υπαγωγής στο Φ.Π.Α. των παραδόσεων ακινήτων.

1.1 ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ Φ.Π.Α.

Ο Φ.Π.Α. καθιερώθηκε στην Ελλάδα την 1/1/1987, καταργώντας το Φόρο Κύκλου Εργασιών. Είναι ένας έμμεσος γενικός φόρος κατανάλωσης, ο οποίος επιβαρύνει τη συνολική δαπάνη του καταναλωτή για την αγορά αγαθών και τη λήψη υπηρεσιών.¹ Από τα εννοιολογικά στοιχεία που συνθέτουν τον πιο πάνω ορισμό, συνάγονται τα ακόλουθα επιμέρους στοιχεία τα οποία σχετίζονται με την ένταξη του νέου αυτού φόρου στο ευρύτερο πλέγμα των φορολογικών επιβαρύνσεων. Πρόκειται για μια αναγκαστική εισφορά εκδηλωμένη με τη μετάθεση αγοραστικής δύναμης από την ιδιωτική προς τη Δημόσια οικονομία, με τη μορφή χρήματος, χωρίς ειδική αντιπαροχή της πολιτείας προς το

¹ Βλ. Φλόρος Αριστείδης, *Λογιστική & Πρακτική Αντιμετώπιση του Φ.Π.Α.*, «Σύγχρονη Εκδοτική», Αθήνα, 2005

βαρυνόμενο με την εισφορά. Η εισφορά υλοποιείται κατά τρόπο αφανή και έμμεσο κατά το στάδιο πραγματοποίησης κάθε είδους δαπάνης για την αγορά και την αποδοχή υπηρεσιών.

1.1.1 ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ Φ.Π.Α.

Σύμφωνα με το άρθρο 2 του Ν. 2859/2000,² οι πράξεις που αποτελούν αντικείμενο του φόρου, είναι οι εξής:

- i. Η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή.
- ii. Η εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας.
- iii. Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών.
- iv. Η ενδοκοινοτική απόκτηση καινούριου μεταφορικού μέσου.
- v. Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που υπάγονται σε ειδικό φόρο.

1.1.2 ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΙ ΣΤΟ Φ.Π.Α.

Σύμφωνα με το άρθρο 3 του Ν. 2859/2000, στο Φ.Π.Α. υπόκειται:

- i. Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής.
- ii. Κάθε πρόσωπο, το οποίο πραγματοποιεί περιστασιακά παράδοση ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, το οποίο αποστέλλεται ή μεταφέρεται προς άλλο κράτος-μέλος.

1.1.3 ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ

Σύμφωνα με τα άρθρα 5-11 του νόμου, φορολογητέες πράξεις είναι οι εξής:

- i. Η παράδοση κινητών αγαθών
- ii. Η παράδοση ακινήτων

² Ο Νόμος 2859/2000, δημοσιεύεται στο ΦΕΚ 248 Α' /7-11-2000.

- iii. Πράξεις θεωρούμενες ως παράδοση αγαθών
- iv. Η παροχή υπηρεσιών
- v. Πράξεις θεωρούμενες ως παροχή υπηρεσίας
- vi. Η εισαγωγή αγαθών
- vii. Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών.

1.1.4 ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ Φ.Π.Α.

Σύμφωνα με τον Ν. 3899/2010,³ ισχύουν από την 1^η Ιανουαρίου 2011, οι νέοι συντελεστές του Φ.Π.Α. οι οποίοι έχουν ως εξής:

Ο «κανονικός» συντελεστής Φ.Π.Α. παραμένει 23%, ο μειωμένος συντελεστής αυξάνεται από 11% σε 13% και ο υπερμειωμένος κατά 50% συντελεστής αυξάνεται από 55%, σε 6.5%. Ακολούθως, οι μειωμένοι κατά 30% συντελεστές οι οποίοι ισχύουν σε συγκεκριμένες νησιωτικές περιοχές του Αιγαίου διαμορφώνονται σε 16%, 9% και 5% από 16%, 8% και 4% αντίστοιχα.

Διάκριση μεταξύ υποκειμένου – βαρυνόμενου

Όπως έχει προαναφερθεί ο Φ.Π.Α., ως φόρος κατανάλωσης, βαρύνει πάντοτε τον τελικό καταναλωτή. Στις μεταβιβάσεις ακινήτων ο τελικός καταναλωτής είναι βεβαίως ο αγοραστής. Αυτός βαρύνεται με τον Φ.Π.Α. της πώλησης και οφείλει να τον καταβάλλει στον κατασκευαστή, ο οποίος ως υποκείμενος και υπόχρεος για την απόδοση του φόρου, τον αποδίδει στο Δημόσιο, αφού ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. των εισροών για το μεταβιβαζόμενο ακίνητο. Με τον τρόπο αυτό ο Φ.Π.Α. παραμένει ουδέτερος για την επιχείρηση. Η υποχρέωση της κατασκευαστικής επιχείρησης προς καταβολή του Φ.Π.Α. στο Δημόσιο, προκειμένου να γίνει μεταβίβαση, είναι ανεξάρτητη από την καταβολή σε αυτήν του φόρου από τον αγοραστή όπως και σε κάθε άλλη περίπτωση παράδοσης αγαθού, η εξόφληση του τιμήματος από τον αγοραστή είναι ανεξάρτητη από την υποχρέωση του πωλήτη – εκδότη του παραστατικού πώλησης για απόδοση του φόρου στο Δημόσιο. Έτσι σε περίπτωση, που ο αγοραστής αρνηθεί να καταβάλλει τον φόρο στον κατασκευαστή, ο οποίος ωστόσο τον απέδωσε στο Δημόσιο ως υποκείμενος πριν την μεταβίβαση που πραγματοποιήθηκε, η φορολογική υποχρέωση θεωρείται ότι έχει εξαντληθεί και από το

³ Ο νόμος 3899/2010, δημοσιεύεται στο ΦΕΚ 212 Α' / 17/12/2010.

Δημόσιο δεν επιστρέφεται βέβαια φόρος για την γενόμενη μεταβίβαση. Αντίθετα υπάρχει δυνατότητα του κατασκευαστή να στραφεί εναντίον του αγοραστή δια της δικαστικής οδού. Στην περίπτωση της αντιπαροχής με τον φόρο επιβαρύνεται επίσης ως τελικός καταναλωτής, ο οικοπεδούχος στον οποίο παρασχέθηκε η εργολαβία για τα διαμερίσματα που του κατασκεύασε ο εργολάβος. Συνεπώς ο οικοπεδούχος οφείλει να καταβάλει τον Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στην αξία της εργολαβίας και αναγράφεται στο στοιχείο παράδοσης κτισμάτων που εκδίδει προς αυτόν ο εργολάβος.

1.1.5 ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ – ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΟΥ Φ.Π.Α.

Η εφαρμογή του Φ.Π.Α. επηρεάζει αναμφισβήτητα την οικονομία της χώρας μας άμεσα ή έμμεσα , αυτό οφείλεται από μια σειρά πλεονεκτημάτων αλλά και πιθανών μειονεκτημάτων που παρουσιάζονται κατά την εφαρμογή αυτού του φόρου.

Τα σημαντικότερα πλεονεκτήματα είναι τα εξής:

- i. Καλύτερος αγορανομικός έλεγχος στις τιμές των προϊόντων.
- ii. Αυστηρότερος επιχειρησιακός έλεγχος, επειδή ο Φ.Π.Α. δεν παρεμβαίνει σε ολόκληρο το κύκλο εργασιών και δραστηριοτήτων στην επιχείρηση.
- iii. Έλεγχος των εισαγόμενων προϊόντων, επειδή ο Φ.Π.Α. επιβάλλεται εκτός από τα εγχώρια και στα εισαγόμενα προϊόντα.
- iv. Μείωση του διαχειριστικού κόστους της φορολογίας με την απλούστερη του συστήματος των έμμεσων φόρων.
- v. Διευκόλυνση της άσκησης δημοσιονομικής πολιτικής, του προγραμματισμού και της κατανομής των πόρων για μια αποτελεσματικότερη οικονομική φορολογική, αναπτυξιακή και κοινωνική πολιτική.

Τα σημαντικότερα μειονεκτήματα είναι τα εξής:

- i. Οι κίνδυνοι που υπάρχουν για το ισοζύγιο. Αυτό επιβάλλει προσεκτική εξέταση στη σχέση των συντελεστών στις εισαγωγές και στις επιστροφές φόρων από τις εξαγωγές.
- ii. Ο κίνδυνος που υπάρχει για διόγκωση των εισαγόμενων προϊόντων, στην περίπτωση που υπάρχουν τύχουν ίδιας μεταχείρισης με τα εγχώρια.
- iii. Η λογιστική ανεπάρκεια, των μικρών κυρίως επιχειρήσεων μπορεί να οδηγήσει σε σοβαρούς κινδύνους.

1.2 ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΑΚΙΝΗΤΟΥ

Σύμφωνα με το άρθρο 948 του Α.Κ., ακίνητα είναι το έδαφος και τα συστατικά του μέρη.⁴

Ως έδαφος νοείται 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 αφενός εκείνα που προσδιορίζονται με βάση το γενικό κριτήριο του άρθρου 953 του 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 άρθρο 954 του Α.Κ.

Αυτά είναι:

- i. Τα πράγματα που συνδέονται στερεά με το έδαφος και ιδιαίτερα τα οικοδομήματα, η απόσπαση των οποίων είναι εξαιρετικά δυσχερής.
- ii. Τα προϊόντα του ακινήτου, εφόσον συνδέονται με το έδαφος.
- iii. Το υπόγειο νερό και οι πηγές του.
- iv. Οι σπόροι με τη σπορά και τα φυτά με τη φύτευση.

1.2.1 ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΠΑΡΑΔΟΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

Σύμφωνα με το άρθρο 6 του Ν. 2859/2000 ο οποίος υπέστη τροποποίηση από τον Ν. 3427/2005,⁵ παράδοση ακινήτων είναι η μεταβίβαση αποπερατωμένων ή ημιτελών κτιρίων ή τμημάτων τους και του οικοπέδου που μεταβιβάζεται μαζί με αυτά ως ενιαία ιδιοκτησία ή ιδανικών μεριδίων οικοπέδου επί των οποίων εφαρμόζεται το αμάχητο τεκμήριο της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του α.ν. 1521/1950 που κυρώθηκε με το Ν. 1587/1950, εφόσον πραγματοποιείται από επαχθή αιτία πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτά. Παράδοση ακινήτων θεωρείται επίσης και η μεταβίβαση της ψιλής κυριότητας, η σύσταση ή παραίτηση

⁴ Για περαιτέρω πληροφορίες σχετικά με ορισμούς των ακινήτων στον ΑΚ, βλ. Παράρτημα Α.

⁵ Ο Νόμος 3427/2005 δημοσιεύτηκε στο ΦΕΚ 312 Α' /27-12-2005

από το δικαίωμα προσωπικής ή πραγματικής δουλείας, η παραχώρηση δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης επί κοινόκτητων κύριων βοηθητικών ή ειδικών χώρων κτισμάτων ή επί κοινόκτητου τμήματος οικοπέδου καθώς επίσης και η μεταβίβαση του δικαιώματος άσκησης της επικαρπίας. Τέλος παράδοση ακινήτου θεωρείται ακόμη και η εκτέλεση εργασιών σε ακίνητα με μίσθωση έργου ανεξάρτητα αν διαθέτει τα υλικά ο εργοδότης ή ο εργολάβος.

1.2.2 ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

Για να αποτελέσει η παράδοση ακινήτων φορολογητέα πράξη σύμφωνα με τις παραπάνω περιπτώσεις θα πρέπει

- i. Η μεταβίβαση να γίνεται από πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο, δηλαδή από επιχείρηση που ασχολείται με την κατασκευή ακινήτων προς πώληση.
- ii. Το μεταβιβαζόμενο ακίνητο να αποτελεί κτήριο. Ως κτήρια νοούνται τα κτίσματα γενικά και όλες οι κατασκευές που συνδέονται με τα κτίσματα ή με το έδαφος κατά τρόπο σταθερό και μόνιμο, ανεξάρτητα αν είναι αποπερατωμένα ή ημιτελή.
- iii. Να γίνεται από επαχθή αιτία δηλαδή με αντάλλαγμα.
- iv. Να γίνεται πριν την πρώτη χρησιμοποίηση του ακινήτου και μέσα στην πρώτη πενταετία από την έκδοση της οικοδομικής αδείας. Να είναι δηλαδή καινούργιο. Δε θεωρείται ως καινούργιο το ακίνητο που έχει με οποιοδήποτε τρόπο χρησιμοποιηθεί, όπως για ιδιοκατοίκηση, ιδιόχρηση, δωρεάν παραχώρηση της χρήσης, μίσθωση ή άλλη χρήση. Επίσης θεωρείται ότι έχει πραγματοποιηθεί η πρώτη εγκατάσταση και συνεπώς το ακίνητο παύει να θεωρείται καινούργιο κατά τον χρόνο που συμπληρώνεται πενταετία από την ημερομηνία έκδοσής της οικοδομικής αδείας. Η μεταβίβαση του ακινήτου σε χρόνο μεταγενέστερο από την συμπλήρωση της πενταετίας δεν συνιστά πράξη υπαγόμενη στον Φ.Π.Α. αλλά υπάγεται σε φόρο μεταβίβασης (Φ.Μ.Α.).
- v. Το κτήριο να έχει ανεγερθεί με άδεια που εκδόθηκε από την 1/1/2006 και μετά ή που αναθεωρήθηκε και εφόσον οι εργασίες κατασκευής άρχισαν μετά την αναθεώρηση και εφόσον δε συντρέχουν οι προϋποθέσεις εξαίρεσης της Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ. 1038/2006.

Από τα παραπάνω προκύπτει επίσης, ότι δεν μπορεί να θεωρηθεί ως φορολογητέα παράδοση, η παράδοση ακινήτων από ιδιώτες, η μεταβίβαση αδόμητων οικοπέδων ή γηπέδων, η μεταβίβαση παλαιών ακινήτων, όπως επίσης δε μπορεί να θεωρηθεί φορολογητέα παράδοση πράξη άνευ ανταλλάγματος όπως η δωρεά, κληρονομιά κ.λ.π.

1.2.3 ΠΡΑΞΕΙΣ ΠΟΥ ΘΕΩΡΟΥΝΤΑΙ ΩΣ ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

Σύμφωνα με το άρθρο 6 του Ν. 2859/2000, οι πράξεις που θεωρούνται επίσης ως παράδοση ακινήτων είναι οι εξής:

- i. Η μεταβίβαση της ψιλής κυριότητας, η σύσταση ή η παραίτηση από το δικαίωμα προσωπικής δουλείας, καθώς και η μεταβίβαση του δικαιώματος άσκησης της επικαρπίας των ακινήτων της παραγράφου 1.
- ii. Η εκτέλεση εργασιών στα ακίνητα, με μίσθωση έργου, ανεξάρτητα αν διαθέτει τα υλικά ο εργοδότης ή ο εργολάβος.

1.2.4 ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΤΟΥ Φ.Π.Α. ΣΤΙΣ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΕΙΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

Απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. οι παρακάτω μεταβιβάσεις:

- i. Μεταβιβάσεις οικοπέδων, αγροτεμαχίων επί των οποίων δεν υπάρχει κτίσμα.
- ii. Μεταβιβάσεις ακινήτων που δεν θεωρούνται καινούργιες κατασκευές δηλαδή η άδεια τους έχει εκδοθεί πριν τη 1/1/2006.
- iii. Μεταβιβάσεις ακινήτων σε δικαιούχους απαλλαγής λόγω πρώτης κατοικίας.

1.2.5 ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΑΥΤΟΠΑΡΑΔΟΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

Σύμφωνα με το άρθρο 7 του Ν. 2859/2000 ο οποίος υπέστη τροποποίηση από τον Ν. 3427/2005, αυτοπαράδοση ακινήτων είναι η ιδιοκατοίκηση, η ιδιόχρηση ή η παράδοση σε μη φορολογητέα δραστηριότητα του ιδίου υποκειμένου, η μίσθωση, η δωρεάν παραχώρηση της χρήσης, ή η χρησιμοποίηση για οποιονδήποτε σκοπό ξένο προς την επιχείρηση, των ακινήτων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 6. Οι κανόνες της αυτοπαράδοσης που ισχύουν για τα λοιπά αγαθά ισχύουν και για τα ακίνητα. Έτσι, εξομοιώνεται με παράδοση (αυτοπαράδοση) η διάθεση από τον υποκείμενο στον φόρο ακινήτου για το οποίο έχει ασκηθεί δικαίωμα έκπτωσης, σε άλλη μη φορολογητέα δραστηριότητα του ιδίου, η ανάληψη

του ακινήτου από τον υποκείμενο στον φόρο κατασκευαστή για κάλυψη προσωπικών του αναγκών ή αναγκών της οικογένειάς του, η δωρεάν παραχώρηση της χρήσης του ή γενικά η διάθεση του ακινήτου για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση.

1.2.6 ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΠΙ ΑΥΤΟΠΑΡΑΔΟΣΕΩΣ

Σε όλες τις περιπτώσεις αυτοπαράδοσης, πλην της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 7, υποβάλλεται στην Δ.Ο.Υ. της περιοχής του ακινήτου ειδική δήλωση Φ.Π.Α., παρότι δεν πρόκειται για μεταβίβαση. Ο αναλογούν επί της αυτοπαράδοσης Φ.Π.Α. δεν καταβάλλεται από τον υποκείμενο με την υποβολή της ειδικής δήλωσης, όπως στις λοιπές περιπτώσεις μεταβίβασης, αλλά με την υποβολή της περιοδικής δήλωσης της οικείας φορολογικής περιόδου, όπως συμβαίνει και με την αυτοπαράδοση κάθε άλλου αγαθού. Η ειδική δήλωση ωστόσο είναι αναγκαία για λόγους ταυτοποίησης του ακινήτου που αυτοπαραδίδεται προκειμένου να μην αναζητηθεί για αυτό Φ.Π.Α. σε τυχόν μεταβίβαση του μέσα στην πενταετία. Στις ανωτέρω περιπτώσεις αυτοπαράδοσης, δεν υπάρχει στην πραγματικότητα μεταβίβαση του ακινήτου. Δεν ισχύει όμως στην περίπτωση αυτοπαράδοσης λόγω του Ν.Π. και ανάληψης μερίδας από εταίρο, διότι, εν προκειμένω, συντελείτε μεταβίβαση και ο φόρος καταβάλλεται με την ειδική δήλωση, δεδομένου ότι η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο υπογραφής του οριστικού συμβολαίου.

1.2.7 ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ ΤΟΥ ΦΠΑ – ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Οι κατασκευαστικές επιχειρήσεις, όπως άλλωστε και κάθε υποκείμενος στον φόρο έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο επιβαρύνθηκαν οι εισροές τους. Το δικαίωμα έκπτωσης, ο προσδιορισμός του εκπιπτόμενου φόρου, η άσκηση του δικαιώματος αυτού καθώς και ο διακανονισμός των εκπτώσεων ορίζονται στα άρθρα 30 έως και 33 του Κώδικα Φ.Π.Α.. Προϋπόθεση για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης είναι η χρησιμοποίηση των εισροών για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων. Μέχρι 31/12/2005 οι κατασκευαστικές επιχειρήσεις ήταν απαλλασσόμενες του φόρου και για τον λόγο αυτό δεν ασκούσαν δικαίωμα έκπτωσης. Από την 01/01/2006 οι κατασκευαστικές επιχειρήσεις που διενεργούν παραδόσεις ακινήτων υποκείμενες σε Φ.Π.Α., δικαιούνται να εκπίπτουν ολόκληρο τον φόρο εισροών τους. Όταν όμως διενεργούν και μη φορολογητέες πράξεις όπως π.χ. μεταβίβαση πρώτης κατοικίας, δωρεά της πλήρους ή της ψιλής κυριότητας

κ.λ.π. δεν δικαιούνται να εκπίπτουν τον φόρο που επιβάρυνε τις εισροές που χρησιμοποιήθηκαν για την κατασκευή αυτών των ιδιοκτησιών. Για τον λόγο αυτό πρέπει να διακανονισθεί το δικαίωμα της έκπτωσης που αρχικά ασκήθηκε με την λήψη των φορολογικών στοιχείων των εισροών, αφού η επιχείρηση δεν ήξερε από την αρχή αν κάποια και ποια ακίνητα θα γίνουν αντικείμενο απαλλασσόμενων πράξεων. Στην περίπτωση που η επιχείρηση ανεγείρει ταυτόχρονα οικοδομή βάσει αδείας που εκδόθηκε από την 01/01/2006 και μετά και η οικοδομή βάσει αδείας που εκδόθηκε πριν την ημερομηνία αυτή και συνεπώς οι παραδόσεις των ιδιοκτησιών της πρώτης οικοδομής υπάγονται σε Φ.Π.Α. ενώ της δεύτερης όχι, η επιχείρηση θα πρέπει να εκπίπτει όλο τον φόρο που βάρυνε τις εισροές που διατίθεται στην πρώτη οικοδομή και καθόλου φόρο για την δεύτερη. Εάν όμως δεν είναι από την αρχή γνωστό με ποιο τρόπο θα διατεθούν οι εισροές και ασκηθεί δικαίωμα έκπτωσης για το σύνολο των εισροών, θα πρέπει ομοίως και στην περίπτωση αυτή γίνει διακανονισμός του φόρου. Το ποσό του εκπιπόμενου φόρου σύμφωνα με το άρθρο 31 του Κώδικα Φ.Π.Α. προσδιορίζεται ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής κάθε ιδιοκτησίας στο συνολικό φόρο εισροών, ο οποίος διαμορφώνεται με βάση την πραγματική διάθεση των αγαθών και υπηρεσιών ανά οικοδομή, όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ..

1.2.8 ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΗ ΑΞΙΑ ΤΟΥ ΑΚΙΝΗΤΟΥ

Η αντικειμενική αξία του ακίνητου είναι αυτή που προκύπτει βάσει του αντικειμενικού συστήματος προσδιορισμού, που καθορίζεται από το υπουργείο οικονομικών. Το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού ορίζει τις ελάχιστες τιμές πώλησης των ακινήτων. Συνιστώσες υπολογισμού της είναι η τιμή ζώνης, ο όροφος της κατοικίας, το εμβαδόν, το έτος κατασκευής, αν είναι γωνιακό, μπροστά ή πίσω και άλλες. Συνήθως είναι το τίμημα που αναγράφεται επί των συμβολαίων αγοράς και επί τούτο υπολογίζονται οι όποιοι φόροι, το τέλος του υποθηκοφυλακείου αλλά και οι αμοιβές του δικηγόρου και του συμβολαιογράφου.

1.2.9 ΤΙΜΗ ΖΩΝΗΣ ΤΟΥ ΑΚΙΝΗΤΟΥ

Είναι η ενιαία τιμή αφετηρίας, την οποία έχει κάθε ακίνητο, το οποίο βρίσκεται στη ζώνη αυτή και αναφέρεται στη συνολική αξία κτίσματος και οικοπέδου που αναλογεί σε ένα τετραγωνικό μέτρο επιφάνειας, καινούργιας κατοικίας ή διαμερίσματος στον πρώτο όροφο

της οικοδομής με πρόσοψη σε ένα μόνο δρόμο και με συντελεστή εμπορικότητας ίσο με τη μονάδα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

Φ.Π.Α. ΣΤΑ ΝΕΟΔΜΗΤΑ ΑΚΙΝΗΤΑ

Γενικά

Με τις διατάξεις των νόμων 3427/27-12-2005 και 3522/22-12-2006 καθώς επίσης και 3610/22-11-2007 που τροποποίησαν και συμπλήρωσαν τις διατάξεις του Κώδικα Φ.Π.Α., επιβάλλεται Φ.Π.Α. στις παραδόσεις νεόδμητων ακινήτων. Η εφαρμογή του Φ.Π.Α. στις παραδόσεις ακινήτων είχε ορισθεί αρχικά με τις διατάξεις του άρθρου 6 Ν.1642/1986 αλλά η έναρξη ισχύος των σχετικών διατάξεων αναστέλλονταν διαρκώς με διάφορους νόμους. Η τελευταία αναστολή εφαρμογής, η οποία έληξε στις 31-12-2005, προβλεπόταν από τις διατάξεις του Ν.3296/2004.

2.1 ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Αντικείμενο του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας αποτελεί πλέον από 1/1/2006 και η παράδοση ακινήτων σύμφωνα με το άρθρο 6 του Κώδικα Φ.Π.Α. Όχι όμως όλων των ακινήτων αλλά των νεόδμητων, δηλαδή αυτών που κατασκευάζονται με άδεια ανέγερσης οικοδομής που εκδίδεται από την 1^η Ιανουαρίου 2006 και μετά, καθώς και των ακινήτων των οποίων η άδεια ανέγερσης έχει εκδοθεί πριν την ανωτέρω ημερομηνία αλλά αναθεωρείται από την 1^η Ιανουαρίου 2006 και μετά εφ' όσον μέχρι την ημερομηνία αναθεώρησης δεν έχουν αρχίσει οι εργασίες κατασκευής.

2.1.1 ΕΞΑΙΡΕΣΗ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΠΙΒΟΛΗ Φ.Π.Α. ΣΤΑ ΑΚΙΝΗΤΑ

Ο Φ.Π.Α. δεν επιβάλλεται στα ακίνητα, η άδεια οικοδομής των οποίων έχει εκδοθεί ή αναθεωρηθεί μέχρι της 31/12/2005 ανεξαρτήτως χρόνου έναρξης των εργασιών κατασκευής ή υπογραφής εργολαβικού προσυμφώνου. Επίσης δεν επιβάλλεται στα ακίνητα των οποίων η άδεια αναθεωρείται από 1/1/2006 και μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της αναθεωρημένης

άδειας έχουν ξεκινήσει εργασίες κατασκευής με βάση την εκδοθείσα άδεια μέχρι της 31/12/2005. Εάν η άδεια κατασκευής εκδίδεται ή αναθεωρείται μετά την 1/1/2006 και μέχρι την ημερομηνία αναθεώρησης δεν έχουν αρχίσει εργασίες κατασκευής μπορεί με αίτηση του ενδιαφερομένου να χορηγηθεί εξαίρεση από την υπαγωγή στο Φ.Π.Α. εφόσον όμως έχει κατατεθεί πλήρης φάκελος στη πολεοδομία και έχει υπογραφεί προσύμφωνο και εργολαβικό (επί αντιπαροχής) μέχρι την 25/11/2005. Εξαίρεση από την επιβολή του Φ.Π.Α. εξακολουθεί να παρέχεται και στη πρώτη κατοικία σύμφωνα με το Ν. 3522/2006⁶, ο οποίος τροποποίησε τις διατάξεις του Κώδικα Φ.Π.Α. Ν. 2859/2000, εκτενέστερη ανάλυση για αυτή την περίπτωση γίνεται στην παρακάτω ενότητα.

2.2 ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΙ ΣΤΟ Φ.Π.Α. ΠΟΥ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΟΥΝ ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

Σύμφωνα με το άρθρο 3 του Ν. 2859/2000, υποκείμενοι στο φόρο όπως αναφέραμε στο πρώτο κεφάλαιο είναι οι περιπτώσεις α' και β' μετά την τροποποίηση όμως που υπέστη από τις διατάξεις του Ν.3427/2005 προστίθεται μια νέα περίπτωση γ' η οποία έχει ως εξής:

«Κάθε πρόσωπο, το οποίο πραγματοποιεί ευκαιριακά πράξεις του άρθρου 6, εφόσον με δήλωσή του ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.»

Υποκείμενοι στο φόρο συνεπώς είναι οι εξής:

1. ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

Πρόκειται για επιχειρήσεις ανέγερσης οικοδομών προς πώληση, που διενεργούν παράδοση «νεόδμητων» ακινήτων, δηλαδή ακινήτων των οποίων η άδεια έχει εκδοθεί από 1/1/2006 και μετά ή έχει αναθεωρηθεί από 1/1/2006 και μετά και μέχρι την ημερομηνία της αναθεώρησης δεν έχουν αρχίσει οι εργασίες κατασκευής. Οι επιχειρήσεις αυτές ήταν μέχρι 31/12/2005 απαλλασσόμενες από τον φόρο λόγω της αναστολής εφαρμογής του Φ.Π.Α. στα ακίνητα. Από 1/1/2006 οι επιχειρήσεις ανέγερσης οικοδομών προς πώληση που παραδίδουν νεόδμητα ακίνητα διενεργούν φορολογητέες πράξεις. Οι επιχειρήσεις αυτές μπορεί να είναι φυσικά πρόσωπα, νομικά πρόσωπα οποιασδήποτε μορφής, κοινωνίες, ενώσεις προσώπων κ.λ.π.. Η ανέγερση οικοδομών από τις ως άνω επιχειρήσεις μπορεί να γίνεται με διάφορους

⁶ Ο Νόμος 3522/2006, δημοσιεύτηκε στο ΦΕΚ 276 Α'/22-12-2006

τρόπους, χωρίς αυτό να διαφοροποιεί την δραστηριότητα της επιχείρησης και τα από αυτή απορρέοντα δικαιώματα και υποχρεώσεις. Έτσι η ανέγερση μπορεί να γίνεται είτε σε ιδιόκτητο της κατασκευαστικής επιχείρησης οικόπεδο, είτε σε οικόπεδο τρίτου επί αντιπαροχή.

1^η Περίπτωση

Ανταλλαγή ακινήτου κατασκευαστικής επιχείρησης

Ανταλλαγή ακινήτων είναι η αμφοτεροβαρής σύμβαση με την οποία κάθε ένας από τους συμβαλομένους αναλαμβάνει την υποχρέωση να μεταβιβάσει στον άλλον την κυριότητα πράγματος ή άλλου εμπράγματος δικαιώματος. Σύμφωνα με το άρθρο 573 του Α.Κ. στην ανταλλαγή εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις για την πώληση. Ο κάθε ένας από τους συμβαλλόμενους κρίνεται ως πωλητής για την παροχή που τον βαρύνει και ως αγοραστής για την παροχή που απαιτεί. Στον Κώδικα Φ.Π.Α. δεν υπάρχει διάταξη αντίστοιχη με την υπάρχουσα στην φορολογία μεταβίβασης για μείωση του φόρου στο μισό, τέτοιου είδους διάταξη θα ήταν αντίθετη με την κοινοτική οδηγία 2006/112/EΚ με δυσμενείς για την χώρα μας επιπτώσεις. Σε περίπτωση ανταλλαγής κυριότητας ή άλλου εμπραγμάτου δικαιώματος επί νεόδμητου ακινήτου κατασκευαστικής επιχείρησης διακρίνουμε τις παρακάτω περιπτώσεις

- i. Ανταλλαγή του ακινήτου της επιχείρησης με ακίνητο άλλης κατασκευαστικής επιχείρησης. Αν το ακίνητο της δεύτερης επιχείρησης είναι νεόδμητο, οι παραδόσεις και των δύο ακινήτων θα υπαχθούν σε Φ.Π.Α. με τον ισχύοντα συντελεστή για την περιοχή που βρίσκεται τα κάθε ακίνητο, αν το ακίνητο βρίσκεται στις περιοχές που εφαρμόζονται οι μειωμένοι συντελεστές. Ως τίμημα, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας στον Φ.Π.Α. λαμβάνεται η αποτιμώμενη σε χρήμα αξία του κάθε μεταβιβαζόμενου ακινήτου. Αν το ακίνητο της δεύτερης κατασκευαστικής δεν είναι νεόδμητο, η παράδοση του ακινήτου της πρώτης επιχείρησης θα υπαχθεί σε Φ.Π.Α. ενώ της δεύτερης θα υπαχθεί σε Φ.Μ.Α ή σε Τ.Σ. αναλόγως με τα προβλεπόμενα από τις αντίστοιχες φορολογίες.
- ii. Ανταλλαγή του ακινήτου της επιχείρησης με ακίνητο ιδιοκτησίας οποιουδήποτε άλλου πλην κατασκευαστικής επιχείρησης. Η παράδοση του ακινήτου από την κατασκευαστική επιχείρηση υπόκειται σε Φ.Π.Α. με συντελεστή 23%. Η μεταβίβαση του ακινήτου από τον άλλον ιδιοκτήτη προς την κατασκευαστική επιχείρηση αντιμετωπίζεται από της διατάξεις των Φ.Μ.Α. ή Φ.Α.Υ. και Τ.Σ.

2. ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΚΑΙ ΠΩΛΗΣΗ ΑΚΙΝΗΤΟΥ ΩΣ ΕΥΚΑΙΡΙΑΚΗ ΠΡΑΞΗ

Εκτός του επαγγελματία κατασκευαστή ακινήτων παρέχεται η δυνατότητα να καταστεί υποκείμενο στον φόρο κάθε πρόσωπο, φυσικό ή νομικό μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, που πραγματοποιεί ευκαιριακά κατασκευή ακινήτου και προβαίνει σε παραδόσεις ιδιοκτησιών, εφόσον το επιθυμεί. Δεν πρόκειται για ξεχωριστή κατηγορία υποκειμένου στον φόρο, αλλά για δυνατότητα του προσώπου που ευκαιριακά διενεργεί τις σχετικές πράξεις, να υπαχθεί στον φόρο και να γίνει με τον τρόπο αυτό επαγγελματίας κατασκευαστής, έχοντας όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του επαγγελματία. Ο νόμος, εν προκειμένω, παρέχει δικαίωμα υπαγωγής στον φόρο. Επομένως το πρόσωπο που κατασκευάζει οικοδομή προς πώληση ευκαιριακά, έχει το δικαίωμα επιλογής περί της υπαγωγής του ή μη στον φόρο. Στην περίπτωση που το παραπάνω πρόσωπο δεν επιθυμεί την υπαγωγή του στον φόρο, τότε θα κατασκευάσει την οικοδομή του ως ιδιώτης χωρίς να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. των εισροών του, όπως ίσχυε και μέχρι σήμερα. Αυτόνομο είναι ότι σε περίπτωση που πρόκειται για πράξεις που διενεργούνται κατά συνήθη δραστηριότητα δεν υπάρχει δικαίωμα επιλογής αλλά υποχρέωση υπαγωγής στον Φ.Π.Α. καθώς γίνεται σαφές ότι πρόκειται για συστηματική δραστηριότητα που καθιστά το πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο.

3. ΝΟΜΙΚΟ ΠΡΟΣΩΠΟ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ

Κατασκευή ακινήτου προς πώληση

Όταν κάποιο νομικό πρόσωπο κερδοσκοπικού χαρακτήρα (Α.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε., Ο.Ε.) με οποιοδήποτε αντικείμενο δραστηριότητας, αποφασίζει να ανεγείρει οικοδομή σε οικόπεδο που κατέχει ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο, με σκοπό να μεταβιβάσει τις ιδιοκτησίες που θα προκύψουν από την ανέγερση, ασκεί σε κάθε περίπτωση εμπορική δραστηριότητα, εκ του νόμου, λόγω της ιδιότητάς του ως νομικό πρόσωπο που σκοπό έχει την επίτευξη κέρδους και δεν μπορεί ποτέ να λειτουργήσει ως ιδιώτης. Σε κάθε περίπτωση οφείλει να δηλώσει στο τμήμα Μητρώου της Δ.Ο.Υ. της έδρας του την παράλληλη αυτή δραστηριότητα και έχει τα απορρέοντα από αυτή δικαιώματα και υποχρεώσεις. Ενδεχομένως να απαιτείται τροποποίηση του καταστατικού του για την προσθήκη της νέας δραστηριότητας.

4. ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑ

Η κοινοπραξία είναι μια ιδιαίτερη μορφή ένωσης επιτηδευματιών που συστήνεται για την επίτευξη συγκεκριμένου σκοπού, την πραγματοποίηση δηλαδή ορισμένης πράξης. Κατ' εξαίρεση θεωρούνται κοινοπραξίες και κάποιες περιπτώσεις διαρκούς εκμετάλλευσης επιχείρησης, όπως η εκμετάλλευση συγκοινωνιακών γραμμών πλοίων. Η Κ/Ξ στερείται νομικής προσωπικότητας και συνεπώς δεν μπορεί να είναι υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων όπως τα άλλα νομικά πρόσωπα. Αυτό σημαίνει ότι δε μπορεί ποτέ η ίδια να αποκτήσει το δικαίωμα της κυριότητας ούτε φυσικά και να το μεταβιβάσει. Υποκείμενα δικαιωμάτων και υποχρεώσεων μπορούν να είναι μόνο τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα που αποτελούν τα μέλη της κοινοπραξίας.

Ανέγερση οικοδομής

Συχνή στην πράξη είναι η σύσταση Κ/Ξ με σκοπό την ανάληψη και εκτέλεση εργολαβίας είτε οικοδομής είτε άλλου τεχνικού έργου. Στις περισσότερες δε περιπτώσεις, αναλαμβάνεται από την Κ/Ξ η κατασκευή οικοδομής επί αντιπαροχή. Η Κ/Ξ συστήνεται με σκοπό την εκτέλεση του έργου και λαμβάνει ως εργολαβικό αντάλλαγμα χιλιοστά του οικοπέδου. Στην προκειμένη περίπτωση, εφ' όσον η κοινοπραξία είναι εκείνη που αποβλέπει στην διενέργεια συγκεκριμένης πράξης και αντιμετωπίζεται φορολογικά ως ξεχωριστό από τα μέλη της πρόσωπο, όπως προκύπτει από τα παραπάνω, έχει η ίδια όλες τις σχετικές φορολογικές υποχρεώσεις αναφορικά με το Φ.Π.Α. Επειδή όμως, ως μη έχουσα νομική προσωπικότητα, δεν μπορεί να αποκτήσει κυριότητα αλλά ούτε και άλλο εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου, τα χιλιοστά οικοπέδου που αποτελούν το εργολαβικό αντάλλαγμα περιέρχονται στα μέλη της και από τα μέλη της μεταβιβάζονται περαιτέρω οι ιδιοκτησίες. Ωστόσο προς αποφυγή κάθε παρανόησης, με τις διατάξεις του Ν.3610/22-11-2007 προστέθηκε νέα περίπτωση δ' στην παράγραφο 1 του Κώδικα Φ.Π.Α. σύμφωνα με την οποία ορίζεται σαφώς ως υποκείμενο στον φόρο η Κ/Ξ που κατασκευάζει ακίνητο με το σύστημα της αντιπαροχής, για τις παραδόσεις και αυτοπαραδόσεις που διενεργούνται από τα μέλη της, κατά την έννοια των άρθρων 6 και 7 του ίδιου κώδικα.

2^η Περίπτωση

Παράδοση ιδιοκτησίας από κοινοπραξία που ανήγειρε οικοδομή επί αντιπαροχή σε μέλος

Όπως έχει προαναφερθεί η Κ/Ξ ως μη έχουσα νομική προσωπικότητα δε μπορεί να είναι υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, αλλά είναι τα μέλη αυτής. Συνεπώς όταν η Κ/Ξ κατασκευάζει οικοδομή επί αντιπαροχή, δικαιούχοι των χιλιοστών που αποτελούν το

εργολαβικό αντάλλαγμα είναι τα μέλη αυτής. Σε περίπτωση που κάποιο μέλος της κοινοπραξίας επιθυμεί να κρατήσει κάποιο διαμέρισμα για τον εαυτό του, είναι πιθανό να εμφανιστούν τα παρακάτω ενδεχόμενα

- i. Τα χιλιοστά του οικοπέδου που αποτελούν το εργολαβικό αντάλλαγμα σύμφωνα με τα προσύμφωνο περιέχονται στα κοινοπρακτούντα μέλη από κοινού αναλόγως με το ποσοστό συμμετοχής τους στην Κ/Ξ. Εάν λοιπόν ένα από τα μέλη αποφασίσει να γίνει κύριος κάποιας ιδιοκτησίας, οπότε αγοράζει τα ποσοστά των υπολοίπων, τότε σύμφωνα και με τα αναφερόμενα στην εγκύκλιο ΠΟΛ. 1043/2008 , για το ποσοστό της ιδιοκτησίας που περιέρχεται στο μέλος με βάση το εργολαβικό προσύμφωνο και το κρατά για τον εαυτό του, η κοινοπραξία οφείλει να αποδώσει φόρο για την διενεργούμενη αυτοπαράδοση , ενώ ως προς το ποσοστό του ακινήτου που μεταβιβάζεται από τα άλλα μέλη προς το μέλος που αποκτά, η κοινοπραξία οφείλει να αποδώσει φόρο για την συντελούμενη παράδοση ακινήτου.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1

Οι Α και Β συνέστησαν Κ/Ξ με ποσοστά συμμετοχής 60% και 40% αντίστοιχα με σκοπό την ανέγερση οικοδομής επί αντιπαροχή. Από τα διαμερίσματα που αντιστοιχούν στο εργολαβικό αντάλλαγμα της Κ/Ξ , ο Α επιθυμεί να κρατήσει το Ε1 για τις στεγαστικές του ανάγκες. Για το 60% του ακινήτου που αντιστοιχεί στον Α ως εργολαβικό αντάλλαγμα, οφείλεται από την κοινοπραξία Α-Β Φ.Π.Α. λόγω αυτοπαράδοσης ενώ για το 40% του ακινήτου που αντιστοιχεί στον Β ως εργολαβικό αντάλλαγμα και μεταβιβάζεται στον Α, οφείλεται από την κοινοπραξία Φ.Π.Α. λόγω παράδοσης και θα υποβληθούν οι ειδικές δηλώσεις για την αυτοπαράδοση και παράδοση του ακινήτου.

- ii. Τα χιλιοστά του οικοπέδου που αποτελούν το εργολαβικό αντάλλαγμα, περιέχονται στα κοινοπρακτούντα μέλη σύμφωνα με το ποσοστό συμμετοχής τους στην Κ/Ξ, είναι όμως από την αρχή , σύμφωνα με το εργολαβικό προσύμφωνο και την σύσταση, ορισμένες οι ιδιοκτησίες στις οποίες αντιστοιχούν τα χιλιοστά που θα λάβει κάθε κοινοπρακτούν μέλος, ώστε κάθε μέλος να αποκτά ξεχωριστές ιδιοκτησίες. Αν λοιπόν ένα μέλος αποφασίσει να διατηρήσει για λογαριασμό του ιδιοκτησία και έχει συμφωνηθεί ότι το ποσοστό οικοπέδου που της αντιστοιχεί θα περιέλθει από τον οικοπεδούχο στο συγκεκριμένο μέλος, τότε από την Κ/Ξ οφείλεται Φ.Π.Α. λόγω αυτοπαράδοσης.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2

Οι Ζ και Η συνέστησαν Κ/Ξ με ποσοστά συμμετοχής 50% έκαστος με σκοπό την ανέγερση οικοδομής επί αντιπαροχή. Συμφωνήθηκε ως εργολαβικό αντάλλαγμα της Κ/Ξ ποσοστό 600 χιλιοστών οικοπέδου τα οποία αντιστοιχούν στα διαμερίσματα Α1, Α2, Β1, Β2, Γ1, Γ2, ανά 100 χιλιοστά στο κάθε ένα. Με το εργολαβικό προσύμφωνο και την σύσταση καθορίστηκε ότι ο Ζ θα λάβει 300 χιλιοστά που αντιστοιχούν στα Α1, Β1, Γ1 και ο Η θα λάβει επίσης 300 χιλιοστά που αντιστοιχούν στα Α2, Β2, Γ2. Ο Ζ επιθυμεί να κρατήσει το διαμέρισμα Β1 για να στεγαστεί ο ίδιος με την οικογένειά του και ο οικοπεδούχος του μεταβιβάζει τα 100 χιλιοστά οικοπέδου που αντιστοιχούν στην συγκεκριμένη ιδιοκτησία. Από την Κ/Ξ οφείλεται Φ.Π.Α. λόγω αυτοπαράδοσης και θα υποβληθεί η σχετική δήλωση.

5. ΚΟΙΝΩΝΙΑ

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 785 του Αστικού Κώδικα «Αν ένα δικαίωμα ανήκει σε περισσότερους από κοινού, εφ'όσον ο νόμος δεν ορίζει διαφορετικά, υπάρχει ανάμεσά τους κοινωνία κατ'ιδανικά μέρη. Σε περίπτωση αμφιβολίας λογίζεται ότι τα μέρη είναι ίσα». Έτσι σε περίπτωση κτήσης δικαιώματος επί ακινήτου από περισσότερα του ενός πρόσωπα, υπάρχει μεταξύ τους κοινωνία του Α.Κ.. Κάθε κοινωνία αντιμετωπίζεται φορολογικά ως διαφορετικό από τα μέλη της πρόσωπο. Περαιτέρω η κοινωνία του Α.Κ. που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα, θεωρείται επιτηδευματίας και έχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών και επίσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., τις υποχρεώσεις τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, όπως κάθε άλλος επιτηδευματίας. Είναι δε πρόσωπο υποκείμενο στον Φ.Π.Α. όπως και οποιαδήποτε ένωση προσώπων που ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα.

Ανέγερση ακινήτου ως οικονομική δραστηριότητα

Εν τούτοις, παρότι κάθε Κ/Ν η οποία ασκεί οικονομικά δραστηριότητα θεωρείται ως πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο σύμφωνα με της διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Κώδικα Φ.Π.Α., ο νομοθέτης προσθέτοντας με τις διατάξεις του Ν.3610/22-11-2007, νέα περίπτωση δ' στην κατά παραπάνω παράγραφο 1 του άρθρου 3, έκρινε σκόπιμο, προς αποφυγή αμφισβητήσεων, να αναφερθεί ιδιαιτέρως στην Κ/Ν που κατασκευάζει ακίνητο προς πώληση σε οικόπεδο ή αγροτεμάχιο που ανήκει στα μέλη της, ορίζοντας αυτήν ως υποκείμενη στο φόρο, για τις παραδόσεις και αυτοπαραδόσεις που διενεργούνται από τα μέλη της σύμφωνα με τα άρθρα 6 και 7 του ιδίου Κώδικα.

Ανέγερση ακινήτου ως ευκαιριακή πράξη

Στις περιπτώσεις βεβαίως που η ανέγερση οικοδομής εκ μέρους των κοινωνιών δεν έχει επιχειρηματικό χαρακτήρα αλλά πρόκειται για ευκαιριακή πράξη, δεν υφίστανται οι ανωτέρω υποχρεώσεις αλλά αντίθετα δικαίωμα των κοινωνιών να επιλέξουν περί της υπαγωγής τους ή μη στον φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Κώδικα Φ.Π.Α..

3^η Περίπτωση

Παράδοση ιδιοκτησίας από κοινωνία σε μέλος αυτής

Εάν κάποιος από τους κοινωνούς αποφασίσει να διατηρήσει για δική του χρήση μια από τις ιδιοκτησίες που κατασκευάστηκαν από την Κ/Ν, οφείλει η υποκείμενη στον φόρο Κ/Ν, να αποδώσει Φ.Π.Α. λόγω αυτοπαράδοσης σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 7 για το ποσοστό του ακινήτου του οποίου ο ανωτέρω κοινωνός είναι κύριος, για δε τα υπόλοιπα ποσοστά της ιδιοκτησίας που θα μεταβιβαστούν σ' αυτόν από τους άλλους κοινωνούς, οφείλεται Φ.Π.Α. λόγω παράδοσης του ακινήτου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 ως να επρόκειτο για οποιονδήποτε τρίτο αγοραστή. Με τον τρόπο αυτό εξαντλείτε η φορολογική υποχρέωση της Κ/Ν για την ιδιοκτησία αυτή. Η τυχόν μεταγενέστερη μεταβίβαση του ακινήτου αυτού από τον κοινωνό που το απέκτησε, κατά ένα ποσοστό θα συνιστά πρώτη μεταβίβαση και θα υπάγεται σε Φ.Μ.Α. και κατά το υπόλοιπο ποσοστό θα συνιστά δεύτερη μεταβίβαση και θα υπάγεται σε Φ.Α.Υ. και Τ.Σ. ή μόνο Τ.Σ. αναλόγως με τα προβλεπόμενα από τις αντίστοιχες φορολογίες.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1

Οι Χ και Ψ, κάθε ένας των οποίων ασκεί ατομικά την δραστηριότητα του κατασκευαστή οικοδομών προς πώληση, αγοράζουν ένα οικόπεδο με ποσοστά συνιδιοκτησίας κατά 70% ο Χ και κατά 30% ο Ψ. Αποφασίζουν την ανέγερση οικοδομής προς πώληση στο κοινό οικόπεδο και για τον σκοπό αυτό, υποβάλλουν δήλωση έναρξης εργασιών και λαμβάνουν Α.Φ.Μ. ως Κ/Ν. Η ανεγειρόμενη οικοδομή είναι πολυκατοικία δέκα διαμερισμάτων επί των οποίων οι Χ και Ψ διατηρούν ποσοστά 70% και 30% αντίστοιχα σε κάθε ένα εξ' αυτών. Μετά την αποπεράτωση της οικοδομής ο Χ αποφασίζει να κρατήσει το διαμέρισμα Γ1 για προσωπική του χρήση, αγοράζοντας το υπόλοιπο 30% από τον Ψ. Η Κ/Ν θα υποβάλλει ειδική δήλωση για την αυτοπαράδοση του 70% του διαμερίσματος καθώς επίσης και ειδική δήλωση Φ.Π.Α. για την μεταβίβαση του 30% του διαμερίσματος.

2.3 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΑΠΟ 1/1/2006

Σύμφωνα με τον Κώδικα Φ.Π.Α. όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, ο επαγγελματίας κατασκευαστής νεόδμητων ακινήτων, για τα ακίνητα που αναγείρει με άδειες που εκδίδονται από την 1/1/2006 και μετά, τα οποία πρόκειται να αποτελέσουν αντικείμενο της δραστηριότητας του, έχει πλέον όλες τις υποχρεώσεις που προκύπτουν από τον Κώδικα Φ.Π.Α. και αφορούν κάθε υποκείμενο στον φόρο και επιπλέον κάποιες πρόσθετες υποχρεώσεις που είναι οι εξής.⁷

➤ **Δήλωση έναρξης εργασιών.**

Αν πρόκειται για νέο επαγγελματία που δραστηριοποιείται για πρώτη φορά, οφείλει κατ' αρχάς να κάνει δήλωση έναρξης δραστηριότητας στην Δ.Ο.Υ. της έδρας του και να ενταχθεί ως υποκείμενος στον Φ.Π.Α. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται προ πάσης ενάρξεως των εργασιών.

➤ **Δήλωση μεταβολών.**

Αν πρόκειται για ήδη επαγγελματία, θα πρέπει με δήλωση μεταβολών, που υποβάλλεται επίσης στη Δ.Ο.Υ. της έδρας του, να δηλώσει ότι θα διενεργεί πλέον φορολογητέα δραστηριότητα και συνεπώς θα υπάγεται στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. Η δήλωση αυτή, όπως και κάθε άλλη δήλωση μεταβολών, υποβάλλεται μέσα σε προθεσμία 30 ημερών από την πραγματοποίηση της μεταβολής, όπως ορίζεται από το άρθρο 36 του Κώδικα Φ.Π.Α..

➤ **Υποκατάστημα – Δήλωση μεταβολών.**

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του Κ.Β.Σ. κάθε νέα οικοδομή θεωρείται για την κατασκευαστική επιχείρηση υποκατάστημα – πρόσκαιρη εγκατάσταση. Για το υποκατάστημα αυτό πρέπει μέσα στις νόμιμες προθεσμίες (30 ημέρες) από την έναρξη των εργασιών κατασκευής να υποβάλλεται η αντίστοιχη δήλωση μεταβολών για την έναρξη εργασιών του υποκαταστήματος. Ως εργασίες κατασκευής νοούνται αυτές που αφορούν την ανέγερση της συγκεκριμένης οικοδομής.

➤ **Δήλωση διακοπής εργασιών υποκαταστήματος.**

⁷ Για περαιτέρω πληροφορίες σχετικά με το Φ.Π.Α. ακινήτων, βλ. Παράρτημα Β και Γ

Η διοίκηση έχει κάνει δεκτό ότι δεν μπορεί να υποβληθεί δήλωση διακοπής εργασιών του υποκαταστήματος πριν από την παράδοση όλων των διαμερισμάτων της οικοδομής ή πριν από το τέλος της πενταετίας από την έκδοση της οικοδομικής αδειάς, οπότε εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση ως προς τον Φ.Π.Α. μέσω της αυτοπαράδοσης. Και αυτό διότι η δήλωση έναρξης εργασιών υποκαταστήματος σε συνδυασμό με τις λοιπές υποχρεώσεις του επαγγελματία κατασκευαστή, έχουν σαν σκοπό την καταγραφή και παρακολούθηση όλων των σχετικών με το ακίνητο εργασιών, ως πράξεων, που πραγματοποιούνται από το υποκατάστημα, μεταξύ των οποίων είναι και η παράδοση αποπερατωμένων διαμερισμάτων.

➤ **Βιβλίο κοστολογίου.**

Τρόπος τήρησης

Με την Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ. 1039/09/03/2006, καθιερώθηκε η υποχρέωση τήρησης βιβλίου κοστολογίου οικοδομών από τον επιτηδευματία που ασχολείται με την κατασκευή οικοδομών προς πώληση καθώς και το περιεχόμενο του και με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1067/02/05/06 δόθηκαν οι σχετικές οδηγίες. Πρόκειται για θεωρημένο βιβλίο του Κ.Β.Σ. το οποίο τηρείται στην έδρα του επιτηδευματία και όχι για βιβλίο υποκαταστήματος. Μπορεί να τηρείται είτε ιδιαίτερο βιβλίο ανά οικοδομή είτε ένα βιβλίο για όλες τις οικοδομές του επιτηδευματία με παρακολούθηση όμως του κόστους της κάθε οικοδομής σε ιδιαίτερη μερίδα. Εάν με διαφορετικές άδειες ανεγείρονται περισσότερα από ένα κτίσματα στο ίδιο οικόπεδο, τότε τηρείται ένα βιβλίο για όλες τις οικοδομές που ανεγείρονται στο ίδιο οικόπεδο, σε ιδιαίτερες μερίδες του οποίου παρακολουθείται διακεκριμένα το κόστος κάθε οικοδομής. Υπενθυμίζουμε εδώ ότι σύμφωνα με την ίδια ως άνω απόφαση, καθορίζεται, ως «οικοδομή» το σύνολο των κτισμάτων της ίδιας οικοδομικής αδειάς.

Υπόχρεος σε τήρηση

Το βιβλίο κοστολογίου τηρείται από τις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την κατασκευή οικοδομών προς πώληση, για τις οικοδομές των οποίων οι παραδόσεις θα αποτελέσουν αντικείμενο του Φ.Π.Α. ανεξαρτήτως της κατηγορίας των τηρούμενων από αυτές βιβλίων του Κ.Β.Σ.. Δεν υπάρχει όμως υποχρέωση τήρησης του βιβλίου αυτού για τις οικοδομές που κατασκευάζονται με άδειες που έχουν εκδοθεί έως 31/12/2005 και συνεπώς δεν υπάγονται στον Φ.Π.Α., όπως επίσης και για τις οικοδομές για τις οποίες ο επιτηδευματίας δικαιούται και λαμβάνει εξαίρεση από την υπαγωγή στον Φ.Π.Α. σύμφωνα με την Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ. 1038/2006.

Προθεσμία ενημέρωσης

Το βιβλίο ενημερώνεται μέχρι την 15^η ημέρα του επόμενου μήνα από την ημερομηνία έκδοσης ή λήξης του δικαιολογητικού εγγραφής της δαπάνης. Η αξία του οικοπέδου καθώς και τα δικαιολογητικά εγγραφής δαπανών που λαμβάνονται πριν από την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης υποκαταστήματος και θεώρηση του βιβλίου κοστολογίου καταχωρούνται μέχρι την 15^η ημέρα του επόμενου μήνα της υποβολής της δήλωσης αυτής.

Επιμερισμός και καταχώρηση δαπανών

Για την τήρηση του βιβλίου κοστολογίου οικοδομών ως κόστος οικοδομής θεωρείται κάθε δαπάνη για αγορά αγαθών, λήψη υπηρεσιών και κάθε άλλη επιβάρυνση που πραγματοποιείται για την ανέγερση της οικοδομικής αδείας, συμπεριλαμβανομένων και των δαπανών για την απόκτηση του οικοπέδου. Όταν πραγματοποιούνται ταυτόχρονα δαπάνες για περισσότερες από μία οικοδομές και εμφανίζονται στο ίδιο φορολογικό ή άλλο στοιχείο που ενέχει θέση φορολογικού στοιχείου, η δαπάνη που αφορά την κάθε οικοδομή βρίσκεται με βάση την πραγματική διάθεση των αγαθών ή υπηρεσιών ανά οικοδομή όπως αυτή προκύπτει από οποιοδήποτε πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο. Όταν όμως η πραγματική διάθεση δεν μπορεί να προσδιορισθεί τότε η αξία της δαπάνης που αφορά κάθε οικοδομή βρίσκεται με επιμερισμό της συνολικής δαπάνης με βάση την επιφάνεια των οικοδομών τις οποίες αφορά η δαπάνη. Οι παραπάνω επιμερισμοί αποτυπώνονται σε αθεώρητα λογιστικά σημειώματα, τα οποία αποτελούν και το δικαιολογητικό εγγραφής στο βιβλίο κοστολογίου.

➤ Έντυπο προϋπολογιστικού κόστους.

Τρόπος, χρόνος και τόπος υποβολής

Κάθε επιχείρηση πριν αναπτύξει κάποια δραστηριότητα προϋπολογίζει τα κόστη και τα προσδοκώμενα από την δραστηριότητα αυτή οφέλη. Το ίδιο συμβαίνει και με τις κατασκευαστικές επιχειρήσεις, προϋπολογίζουν το κόστος κάθε οικοδομής καθώς και τα πιθανά αποτελέσματα από τις αναμενόμενες πωλήσεις προκειμένου να αποφασίσουν σχετικά με την κατασκευή. Ο προϋπολογισμός αυτός του κόστους οφείλει πλέον να αποτυπώνεται στο ειδικό έντυπο απεικόνισης προϋπολογιστικού κόστους της οικοδομής και κατανομής αυτού στις επιμέρους ιδιοκτησίες. Ο τύπος, το περιεχόμενο, ο χρόνος, ο τρόπος και η διαδικασία υποβολής του ειδικού αυτού εντύπου ορίστηκαν με την Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ 1048/20/03/2006. Διευκρινίσεις και οδηγίες για την εφαρμογή της παραπάνω Α.Υ.Ο.Ο. έχουν δοθεί με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1065/02/05/2006. Το ειδικό έντυπο προϋπολογιστικού κόστους υποβάλλεται από τις υποκείμενες στον φόρο κατασκευαστικές επιχειρήσεις, για κάθε οικοδομή που θα αποτελέσει αντικείμενο επιβολής του Φ.Π.Α.. Υποβάλλεται εις τριπλούν

στην Δ.Ο.Υ. στην χωρική αρμοδιότητα της οποίας βρίσκεται η υπό ανέγερση οικοδομή. Το ένα από τα τρία αντίτυπα κρατά η Δ.Ο.Υ. του ακινήτου, το άλλο το διαβάζει η Δ.Ο.Υ. της έδρας της επιχείρησης και το τρίτο επιστρέφεται στον υποκείμενο θεωρημένο. Υποβάλλεται υποχρεωτικά μετά την ημερομηνία έκδοσης της οικοδομικής αδείας και πριν από την πρώτη παράδοση ιδιοκτησίας.

Υποβολή τροποποιητικού εντύπου

Στην εγκύκλιο ΠΟΛ. 1065/02/05/2006 αναφέρεται ότι το τροποποιητικό έντυπο του αρχικού μπορεί να υποβάλλεται, για οποιαδήποτε αιτία, πριν την πρώτη παράδοση ιδιοκτησίας. Περαιτέρω στην εγκύκλιο ΠΟΛ. 1049/08/03//2007 αναφέρεται ότι στις περιπτώσεις που μετά από την πρώτη ή περισσότερες μεταβιβάσεις ιδιοκτησιών τροποποιείται η σύσταση οριζοντίου ή καθέτου ιδιοκτησίας και διαφοροποιούνται τα χιλιοστά που αντιστοιχούν στις αδιάθετες ιδιοκτησίες είτε λόγω συνένωσης κάποιων ιδιοκτησιών είτε λόγω άλλης αιτίας, πρέπει να υποβάλλεται τροποποιητικό του ειδικού εντύπου προϋπολογιστικού κόστους ώστε να απεικονίζονται τα σωστά στοιχεία. Ακόμη και σε αυτήν την περίπτωση δεν επιτρέπεται τροποποίηση στο συνολικό κόστος της οικοδομής. Σε κάθε περίπτωση λοιπόν, μετά την πρώτη παράδοση ιδιοκτησίας, δεν μπορεί να μεταβάλλεται το συνολικό ποσό του προϋπολογιστικού κόστους. Θεωρούμε ωστόσο, ότι η παραπάνω θέση περί μη μεταβολής του συνολικού κόστους σε καμία περίπτωση παρά το ότι αποσκοπεί στην αντιμετώπιση του κινδύνου καταστρατήγησης δεν μπορεί να καλύψει περιπτώσεις τροποποίησης του κόστους που προκύπτουν εκ των πραγμάτων, όπως π.χ. τροποποίησης του κόστους λόγω αναθεώρησης της αδείας για προσθήκη καθ' ύψος ή κατ' επέκταση της οικοδομής προς αξιοποίηση συντελεστή δόμησης. Στην περίπτωση αυτή η κατασκευή νέων διαμερισμάτων, όπως είναι φυσικό δημιουργεί επί πλέον κόστος το οποίο πρέπει να κατανεμηθεί και συνεπώς υπάρχει ανάγκη τροποποίησης του σχετικού εντύπου.

Απεικόνιση του προϋπολογιστικού κόστους, συμπλήρωση δεύτερης σελίδας του εντύπου.

Η πρώτη σελίδα του εντύπου είναι απλή στην συμπλήρωση της καθώς απαιτούνται τα στοιχεία της υποκείμενης στον φόρο επιχείρησης, τα στοιχεία της οικοδομής καθώς και τα στοιχεία συμβολαιογράφου και υποθηκοφύλακα. Στην δεύτερη σελίδα του εντύπου το προϋπολογιστικό κόστος αναλύεται σε δύο πίνακες, στον πίνακα Α' των γενικών δαπανών και στον πίνακα Β' του κατασκευαστικού κόστους.

Γενικές δαπάνες

Είναι οι δαπάνες που ενσωματώνονται στο κόστος της οικοδομής, όπως η αξία κτήσης του οικοπέδου, ο φόρος που καταβλήθηκε για την απόκτηση του, οι αμοιβές μηχανικών για μελέτη και επίβλεψη πλην των δαπανών που συνιστούν το κατασκευαστικό κόστος. Στης ένδειξη «Υποθηκοφυλακείο» αναγράφεται το ποσό που κατέβαλε ο κατασκευαστής κατά την μεταγραφή του τίτλου κτήσης του οικοπέδου του. Στις περιπτώσεις της αντιπαροχής δεν αναγράφεται ποσό εκτός αν ο κατασκευαστής έχει σκοπό να καταστεί κύριος όλων ή κάποιων από τα χιλιοστά του οικοπέδου που αντιστοιχούν στο εργολαβικό του αντάλλαγμα, οπότε συντάσσεται συμβολαιογραφικό έγγραφο στο όνομά του και μεταγράφεται. Στις λοιπές ενδείξεις «Έξοδα Τραπεζών», «Μεσιτικά», «Αμοιβές Μηχανικών» κ.λ.π. «Αποσβέσεις αναγράφονται ποσά, εφ' όσον έχουν πραγματοποιηθεί ή πρόκειται να πραγματοποιηθούν σχετικές δαπάνες από τον κατασκευαστή.

Κατασκευαστικό κόστος

Είναι το κόστος των υλικών, των πρώτων και βοηθητικών υλών, των αμοιβών, της μισθοδοσίας, των εισφορών Ι.Κ.Α., κ.λ.π., στο οποίο υποβάλλεται ο κατασκευαστής προκειμένου να κατασκευάσει το σύνολο της οικοδομής. Το προϋπολογιστικό κόστος της οικοδομής θα πρέπει να υπολογίζεται με βάση τις τρέχουσες τιμές αγοράς και τις εργασίες που πρόκειται να εκτελεστούν σύμφωνα με τις εγκριθείσες για την οικοδομή μελέτες, προκειμένου να προσεγγίζει το πραγματικό κόστος της οικοδομής. Τονίζεται ότι σε καμία περίπτωση δεν λαμβάνεται ως προϋπολογιστικό κόστος το ελάχιστο κόστος οικοδομής, για το οποίο εξάλλου οι κατασκευαστικές επιχειρήσεις παύουν να έχουν υποχρέωση υποβολής του σχετικού πίνακα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 του Ν. 3610/2007, για τις οικοδομές που αποτελούν αντικείμενο του Φ.Π.Α. Απόκλιση του προϋπολογιστικού κόστους από το απολογιστικό δεν συνιστά κάποιου είδους παράβαση για την επιχείρηση εφόσον διάφοροι αστάθμητοι παράγοντες μπορεί να επηρεάσουν το τελικό αποτέλεσμα θετικά ή αρνητικά π.χ. να προκύψουν κατά τη διάρκεια της κατασκευής εργασίες που δεν είχαν προβλεφθεί αρχικά, ανατιμήσεις στα διάφορα υλικά, αλλαγή άποψης σχετικά με την ποιότητα διαφόρων υλικών που θα χρησιμοποιηθούν, κ.λ.π. Ωστόσο η εγγύτερη προς την πραγματικότητα απεικόνιση του προϋπολογιστικού κόστους μπορεί να διασφαλίσει την επιχείρηση από διαφορές του φορολογικού ελέγχου σε σχέση με το απολογιστικό, κυρίως στις περιπτώσεις που η επιχείρηση διενεργεί πωλήσεις ιδιοκτησιών πριν την αποπεράτωση της οικοδομής.

Κατανομή του προϋπολογιστικού κόστους στις επί μέρους ιδιοκτησίες, συμπλήρωση τρίτης σελίδας του εντύπου.

Κατανομή σε ιδιόκτητο οικόπεδο

Η κατανομή του κόστους ανά ιδιοκτησία γίνεται με βάση τα χιλιοστά αντιστοιχίας της επί του οικοπέδου, όπως καθορίζεται στην σύσταση διηρημένων ιδιοκτησιών κατά τον Ν. 3741/1929 και το Ν.Δ. 1024/1971 ή στην περίπτωση που δεν έχει γίνει ακόμη σύσταση όπως προκύπτει από τα σχεδιαγράμματα και τον πίνακα των ποσοστών συνιδιοκτησίας. Αν επί του εντύπου το ποσοστό συμμετοχής της κάθε ιδιοκτησίας εκφράζεται σε χιλιοστά επί του οικοπέδου, η συμπλήρωση της σχετικής στήλης δεν είναι αναγκαίο να είναι πάντοτε σε χιλιοστά αλλά μπορεί να αποτυπώνεται και σε κλασματική μορφή όπως αναφέρεται και στις οδηγίες της διοίκησης ή μπορεί το σύνολό του αθροίσματος των χιλιοστών των ιδιοκτησιών στις οποίες κατανέμεται το κόστος να είναι μικρότερο του 1000. Είναι ενδεχόμενο όπως προαναφέρθηκε κάποια χιλιοστά οικοπέδου να κρατηθούν για μελλοντική χρήση. Στην περίπτωση αυτή η κατανομή του κόστους στις ιδιοκτησίες εκφράζεται σε τόσα ποσοστά, όσα αντιστοιχούν στο οικόπεδο που μένει αφού αφαιρεθούν τα ποσοστά που έχουν κρατηθεί.

Κατανομή στην περίπτωση της αντιπαροχής

Στις περιπτώσεις κατασκευής οικοδομής επί αντιπαροχή το κόστος στο οποίο υποβάλλεται ο κατασκευαστής για την κατασκευή του συνόλου της οικοδομής καταβάλλεται από αυτόν προκειμένου να αποκτήσει το οικόπεδο που αντιστοιχεί στο εργολαβικό του αντάλλαγμα και να κατασκευάσει τις ιδιοκτησίες που αντιστοιχούν σε αυτό. Συνεπώς το προϋπολογιστικό κόστος που υπολογίζεται σύμφωνα με τα παραπάνω θα πρέπει να καταμετρηθεί μόνο στις ιδιοκτησίες που θα περιέλθουν στον κατασκευαστή. Η κατανομή θα γίνει με βάση τα χιλιοστά της κάθε ιδιοκτησίας που θα περιέλθει σ' αυτόν ως προς το σύνολο των χιλιοστών του οικοπέδου που λαμβάνει ως εργολαβικό αντάλλαγμα.

➤ Ειδική δήλωση.

Υποβολή ειδικής δήλωσης.

Με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36 προβλέπεται η υποβολή «Ειδικής Δήλωσης Φ.Π.Α.» από τους υποκείμενους στο φόρο που ενεργούν πράξεις των παραγράφων 1 και 2 περίπτωση α' του άρθρου 6 (παραδόσεις ακινήτων και αυτοπαραδόσεις της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 7) και της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 7 του Κώδικα Φ.Π.Α. (αυτοπαραδόσεις). Ο τύπος, το περιεχόμενο, ο τρόπος, ο χρόνος και η διαδικασία υποβολής της ορίσθηκαν με την Α.Υ.Ο.Ο.

ΠΟΛ. 1053/27/03/2006 και οι σχετικές οδηγίες συμπλήρωσης δόθηκαν με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1070/04/05/2006. Σύμφωνα με τα παραπάνω η ειδική δήλωση Φ.Π.Α. υποβάλλεται στις περιπτώσεις μεταβίβασης πλήρους κυριότητας καθώς και στις περιπτώσεις μεταβίβασης άλλων εμπράγματων δικαιωμάτων επί νεόδμητων ακινήτων. Η δήλωση αυτή ελέγχεται ως προς το δηλούμενο για την παράδοση τίμημα κατά το χρόνο της παραλαβής της. Ο τρόπος και η διαδικασία ελέγχου της ειδικής δήλωσης κατά το στάδιο της παραλαβής της ορίστηκε με την Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ.1054/27/03/2006 και οι σχετικές οδηγίες δόθηκαν με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1071/04/05/2006. Υποβάλλεται εις τετραπλούν στην Δ.Ο.Υ. στη χωρική αρμοδιότητα της οποίας βρίσκεται το ακίνητο. Ένα αντίγραφο της διαβιβάζεται από την Δ.Ο.Υ. παραλαβής της στην Δ.Ο.Υ. της έδρας του υποκειμένου αμέσως μετά την ολοκλήρωση της παραλαβής της. Με την δήλωση αυτή καταβάλλεται ο αναλογών στην παράδοση του ακινήτου Φ.Π.Α. αφού αφαιρεθεί ο Φ.Π.Α. εισροών που αντιστοιχεί στην συγκεκριμένη ιδιοκτησία. Στην υποκείμενη στον φόρο επιχείρηση, μετά την ολοκλήρωση της παραλαβής, επιστρέφονται τα δύο αντίτυπα της ειδικής δήλωσης θεωρημένα, το ένα για να χρησιμοποιηθεί για την μεταβίβαση του ακινήτου και το άλλο για το αρχείο της. Στο αντίτυπο που επιστέφεται στην υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση για το αρχείο της, τίθεται από τον αρμόδιο υπάλληλο σφραγίδα με την ένδειξη «ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ ΓΙΑ ΤΟ ΑΡΧΕΙΟ. ΔΕΝ ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΘΕΙ ΓΙΑ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗ». Η κατασκευαστική επιχείρηση οφείλει να κατέχει αυτό θεωρημένο και σφραγισμένο αντίτυπο για να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που κατέβαλε με την ειδική δήλωση. Μεταφέρει στα προστιθέμενα ποσά του φόρου των εισροών της περιοδικής δήλωσης της φορολογικής περιόδου εντός της οποίας καταβλήθηκε, τον βάσει της Ειδικής Δηλώσεως καταβληθέντα Φ.Π.Α. Το δηλούμενο τίμημα καθώς και αναλογούν σ' αυτό φόρος αναγράφονται στην περιοδική δήλωση της φορολογικής περιόδου κατά την οποία υπογράφεται το συμβόλαιο.

Συμπλήρωση ειδικής δήλωσης

Στο έντυπο της ειδικής δήλωσης συμπληρώνονται υποχρεωτικά, εκτός από τα στοιχεία της υποκείμενης στο φόρο επιχείρησης, τα στοιχεία αγοραστών και πωλητών. Μεταξύ του πωλητού και της υποκείμενης στον φόρο επιχείρησης υπάρχει ταυτοπροσωπία, εκτός από τις περιπτώσεις μεταβίβασης από Κ/Ν του Α.Κ. που ασκεί οικονομική δραστηριότητα κατασκευάζοντας οικοδομή προς πώληση στο κοινό οικοπέδο, καθώς και από Κ/Ξ που ανέλαβε εργολαβία επί αντιπαροχή και επιθυμεί να μεταβιβάσει τις ιδιοκτησίες που κατασκεύασε και αντιστοιχούν στα χιλιοστά του οικοπέδου που αποτελεί το εργολαβικό της αντάλλαγμα. Στις περιπτώσεις αυτές, στην πρώτη σελίδα της ειδικής δήλωσης αναγράφονται

τα στοιχεία της υποκείμενης στο φόρο Κ/Ν ή Κ/Ξ, στην δεύτερη δε σελίδα της δήλωσης ως πωλητές αναγράφονται τα μέλη των παραπάνω ενώσεων, καθώς και το ποσοστό του μεταβιβαζόμενου δικαιώματος τους στο ακίνητο. Σαν κάποιος από τους κοινωνούς ή μέλος Κ/Ξ αποφασίσει να κρατήσει κάποια ιδιοκτησία για τον εαυτό του, οπότε αγοράζει τα ποσοστά των άλλων κοινωνών ή μελών τότε για το ποσοστό του ακινήτου που ανήκει υποβάλλεται από την Κ/Ν ή την Κ/Ξ ειδική δήλωση για την αυτοπαράδοση και ο αναλογών φόρος καταβάλλεται με την περιοδική δήλωση. Στην ειδική δήλωση για την αυτοπαράδοση αναγράφονται στην πρώτη σελίδα στην των πωλητών τα στοιχεία της Κ/Ν ή της Κ/Ξ. Για το ποσοστό του ακινήτου που αγοράζεται από τους άλλους κοινωνούς ή μέλη, η Κ/Ν ή η Κ/Ξ αντίστοιχα υποβάλλει ειδική δήλωση για την μεταβίβαση, η οποία συμπληρώνεται όπως στην προηγούμενη παράγραφο αναφέρεται. Στην ειδική δήλωση επίσης συμπληρώνονται το τίμημα που συμφωνήθηκε με τους αγοραστές ως αξία της συναλλαγής, η αντικειμενική αξία του μεταβιβαζόμενου εμπράγματος δικαιώματος επί ακινήτου, πλήρους κυριότητας, ψιλής κυριότητας κ.λ.π. καθώς και το κόστος κατασκευής που αντιστοιχεί στο μεταβιβαζόμενο ακίνητο, απολογιστικό εάν το ακίνητο μεταβιβάζεται μετά την αποπεράτωση της οικοδομής ή προϋπολογιστικό αν μεταβιβάζεται πριν την αποπεράτωση και συνεπώς δεν έχει ολοκληρωθεί ακόμη το κόστος κατασκευής του. Για ακίνητα που βρίσκονται σε περιοχές που ισχύει το μικτό σύστημα προσδιορισμού συμπληρώνεται ο αντίστοιχος πίνακας στον οποίο αναγράφεται η αντικειμενική αξία του κτίσματος ενώ ως αξία οικοπέδου συμπληρώνεται η δηλούμενη για αυτό αξία. Με την ειδική δήλωση συνυποβάλλονται για ελεγκτικούς σκοπούς τα φύλλα υπολογισμού της αξίας ακινήτου.

➤ **Έντυπο απολογιστικού κόστους.**

Τρόπος, χρόνος και τόπος επιβολής

Όταν ολοκληρωθούν οι εργασίες και η οικοδομή θεωρείται πλέον αποπερατωμένη, από το τηρούμενο βιβλίο κοστολογίου οικοδομών προκύπτει το συνολικό κόστος κατασκευής της οικοδομής. Πρόκειται πλέον για κόστος απολογιστικό και περιλαμβάνει οποιαδήποτε δαπάνη έχει ήδη πραγματοποιηθεί για να επιτευχθεί το τελικό αποτέλεσμα. Το κόστος αυτό αποτυπώνεται στο ειδικό έντυπο απεικόνισης απολογιστικού κόστους της οικοδομής και κατανομής αυτού στις επιμέρους ιδιοκτησίες, το οποίο οφείλει η κατασκευαστική επιχείρηση να υποβάλλει στην Δ.Ο.Υ. στην χωρική αρμοδιότητα της οποίας βρίσκεται η ανεγερθείσα οικοδομή. Η υποβολή του είναι υποχρεωτική από τις υποκείμενες στον φόρο κατασκευαστικές επιχειρήσεις, για κάθε οικοδομή που θα αποτελέσει αντικείμενο επιβολής του Φ.Π.Α. μέσα σε προθεσμία 30 ημερών από την ημερομηνία της τελευταίας εγγραφής στο

βιβλίο κοστολογίου οικοδομής και σε κάθε περίπτωση όχι πέραν της πενταετίας από την ημερομηνία έκδοσης της οικοδομικής αδείας. Υποβάλλεται και αυτό εις τριπλούν, όπως και το ειδικό έντυπο του προϋπολογιστικού κόστους. Το ένα από τρία αντίτυπα κρατά η Δ.Ο.Υ. του ακινήτου, το άλλο το διαβάζει στην Δ.Ο.Υ. της έδρας της επιχείρησης και το τρίτο επιστρέφεται στον υποκείμενο θεωρημένο. Για τον τύπο, περιεχόμενο, τρόπο, χρόνο και διαδικασία υποβολής του ειδικού εντύπου απεικόνισης απολογιστικού κόστους, οι σχετικές διευκρινίσεις και οδηγίες δόθηκαν με την Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ. 1105/08/08/2006 και την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1111/22/09/2006.

Απεικόνιση του απολογιστικού κόστους, συμπλήρωση δεύτερης σελίδας του εντύπου

Όπως και στο έντυπο του προϋπολογιστικού κόστους ομοίως και στο έντυπο του απολογιστικού το συνολικό κόστος αναλύεται σε δύο πίνακες, στον πίνακα Α' των γενικών δαπανών και στον πίνακα Β' του κατασκευαστικού κόστους. Η διαφορά μεταξύ των δύο εντύπων είναι ότι στο έντυπο του απολογιστικού κόστους ζητείται μεγαλύτερη ανάλυση στον πίνακα Β' του κατασκευαστικού κόστους καθώς και διάφορα πληροφοριακά στοιχεία. Επίσης στον πίνακα Α' του εντύπου του απολογιστικού κόστους συμπληρώνεται σε κάθε περίπτωση η αξία του οικοπέδου, είτε πρόκειται για οικοδομή που ανεγείρεται σε ιδιόκτητο της κατασκευαστικής επιχείρησης οικόπεδο είτε με το σύστημα της αντιπαροχής. Εν τούτοις η συμπλήρωση του εντύπου αυτού δεν παρουσιάζει ιδιαίτερη δυσκολία, εάν έχει τηρηθεί ορθά το βιβλίο κοστολογίου οικοδομών και έχουν γίνει σωστά σ' αυτό οι δέουσες καταχωρήσεις, εφόσον όλα τα ζητούμενα με το έντυπο στοιχεία προκύπτουν από το βιβλίο κοστολογίου και απλώς μεταφέρονται στο έντυπο.

Κατανομή του απολογιστικού κόστους στις επί μέρους ιδιοκτησίες, συμπλήρωση τρίτης σελίδας του εντύπου

Όσα έχουν προηγουμένα αναφερθεί για την κατανομή του κόστους στις ιδιοκτησίες στο έντυπο του προϋπολογιστικού κόστους ισχύουν ομοίως και για την κατανομή του κόστους στις ιδιοκτησίες στο έντυπο του απολογιστικού κόστους.

Ημιτελή

Στις περιπτώσεις που παραδίδεται ημιτελές κτήριο και δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του Ν. 1521/1950, περί του αμάχητου τεκμηρίου αποπερατωμένου διαμερίσματος του οποίου η αποπεράτωση συνεχίζεται από τον αγοραστή, το κόστος της κατασκευαστικής επιχείρησης ολοκληρώνεται με την εκτέλεση των εργασιών κατασκευής έως του συγκεκριμένου σταδίου, στο οποίο έχει συμφωνηθεί ότι θα γίνει η

παράδοση. Εάν λοιπόν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έχουν εκτελεστεί όλες οι συμφωνηθείσες εργασίες για όλη την οικοδομή, το απολογιστικό κόστος έχει ολοκληρωθεί και κατανέμεται στις ιδιοκτησίες ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής κάθε ιδιοκτησίας στο οικοπέδο. Εδώ υπενθυμίζουμε ότι ως «οικοδομή» θεωρείται το σύνολο των κτισμάτων της ίδιας οικοδομικής αδείας. Υπάρχουν όμως περιπτώσεις στις οποίες η κατασκευαστική επιχείρηση ξεκινά την ανέγερση έχοντας ως πρόθεση την αποπεράτωση της οικοδομής. Υποβάλλει λοιπόν έντυπο προϋπολογιστικού κόστους υπολογίζοντας το έως του τελικού σταδίου κατασκευής δηλαδή έως την αποπεράτωση. Στην πορεία όμως βρίσκει αγοραστές οι οποίοι επιθυμούν την αγορά ημιτελών ιδιοκτησιών προκειμένου να συνεχίσουν οι ίδιοι την κατασκευή με τον τρόπο που επιθυμούν και συμφωνούν για το στάδιο παράδοσης. Στην περίπτωση αυτή το προϋπολογιστικό κόστος που έχει υπολογισθεί αρχικά δεν αντιστοιχεί πλέον στην μεταβιβαζόμενη ιδιοκτησία. Επίσης κάθε αγοραστής μπορεί να επιθυμεί να αποκτήσει την δική του ιδιοκτησία σε διαφορετικό στάδιο κατασκευής. Εάν λοιπόν κατά τον χρόνο της μεταβίβασης έχουν εκτελεστεί όλες οι συμφωνηθείσες εργασίες για την μεταβιβαζόμενη ιδιοκτησία ενώ έχουν εκτελεστεί όλες οι συμφωνηθείσες εργασίες επί της όλης οικοδομής ώστε να μπορεί να υποβληθεί το έντυπο για το συνολικό απολογιστικό κόστος της οικοδομής, μπορεί να υποβάλλεται το έντυπο του απολογιστικού κόστους όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης, ως προσωρινό. Όταν ολοκληρωθούν οι συμφωνηθείσες εργασίες επί όλης της οικοδομής οπότε θα προκύπτει από το βιβλίο κοστολογίου το συνολικό απολογιστικό κόστος, θα υποβληθεί το ειδικό έντυπο στο οποίο η κατανομή του κόστους στις ιδιοκτησίες θα προκύπτει με βάση τα χιλιοστά της κάθε μίας επί του συνολικού κόστους κατασκευής όλης της οικοδομής έως του συγκεκριμένου σταδίου παράδοσης που είχε συμφωνηθεί για την κάθε ιδιοκτησία.

➤ **Στοιχείο παράδοσης κτισμάτων.**

Τρόπος έκδοσης

Με την Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ. 1039/09/03/2006, εκτός από την υποχρέωση τήρησης του βιβλίου κοστολογίου για τις κατασκευαστικές επιχειρήσεις, ορίσθηκε επίσης η υποχρέωση έκδοσης θεωρημένου στοιχείου με τίτλο «Παράδοση Κτισμάτων» για τις παραδόσεις κτισμάτων στον οικοπεδούχο σε οικοδομή του άρθρου 6. Σύμφωνα με την ανωτέρω εγκύκλιο στο στοιχείο αυτό εμφανίζεται η καθαρή αξία των κτισμάτων που παραδίδονται από την κατασκευάστρια επιχείρηση στον οικοπεδούχο, η οποία υπολογίζεται με επιμερισμό του συνολικού κόστους κατασκευής της όλης «οικοδομής» κατ' αναλογία των χιλιοστών του οικοπέδου που διατηρεί ο οικοπεδούχος και κατ' επέκταση στα παραδιδόμενα σε αυτόν

κτίσματα. Ως συνολικό κόστος οικοδομής για τον παραπάνω επιμερισμό λαμβάνεται η αξία του εκτελεσθέντος έργου όπως αναφέρθηκε ήδη στο κεφάλαιο περί φορολογητέας αξίας δηλαδή το κόστος υλικών, εργασιών, αμοιβών, μισθών και λοιπών επιβαρύνσεων καθώς και τυχόν εργολαβικό κέρδος όπου υπάρχει. Κατά συνέπεια δεν περιλαμβάνεται στην αξία της εργολαβίας, η αξία του ιδανικού μεριδίου του οικοπέδου που αντιστοιχεί στα παραδιδόμενα κτίσματα καθώς αυτό ανήκει κατά κυριότητα στον οικοπεδούχο και δεν συμπεριλαμβάνεται στο κόστος του έργου. Ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στην παραπάνω αξία και αναγράφεται στο στοιχείο παράδοσης κτισμάτων βαρύνει τον οικοπεδούχο ως τελικό καταναλωτή, αποδίδεται δε στο Δημόσιο από την κατασκευαστική επιχείρηση με την περιοδική δήλωση της φορολογικής περιόδου κατά την οποία εκδόθηκε το στοιχείο. Η καθαρή αξία του στοιχείου παράδοσης κτισμάτων για την κατασκευαστική επιχείρηση αποτελεί αφενός μειωτικό στοιχείο του συνολικού κόστους κατασκευής των κτισμάτων και αφετέρου αποτελεί δικαιολογητικό καταχώρησης στο βιβλίο κοστολογίου της αξίας των χιλιοστών του οικοπέδου που περιέχονται στην κατασκευάστρια επιχείρηση ως εργολαβικό αντάλλαγμα, έτσι ώστε να προκύπτει τελικά από το βιβλίο κοστολογίου το συνολικό κόστος κατασκευής των ιδιοκτησιών που αντιστοιχούν στην κατασκευάστρια επιχείρηση.

Χρόνος έκδοσης

Το στοιχείο με τίτλο «Παράδοση Κτισμάτων» εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παράδοσης κτίσματος ή κτισμάτων στον οικοπεδούχο και σε κάθε περίπτωση όχι μετά την πάροδο πενταετίας από την έκδοση της οικοδομικής αδείας. Όταν παραδίδονται ορισμένα ή όλα τα κτίσματα στον οικοπεδούχο πριν την αποπεράτωση της όλης οικοδομής, οπότε δεν έχει ολοκληρωθεί το συνολικό κόστος κατασκευής της οικοδομής, εκδίδεται το στοιχείο «παράδοση κτισμάτων» και πάλι κατ' αναλογία των χιλιοστών, όπως προαναφέρθηκε επί του κόστους που έχει δημιουργηθεί έως εκείνη την χρονική στιγμή και κατά την αποπεράτωση της όλης οικοδομής εκδίδεται συμπληρωματικό του αρχικού στοιχείου για το επί πλέον κόστος.

Μεταβίβαση από τον οικοπεδούχο πριν την έκδοση του στοιχείου

Η ονομασία του στοιχείου ως «Παράδοση Κτισμάτων» δεν αναιρεί την ουσία της πράξης για την οποία αυτό εκδίδεται δηλαδή την εκτέλεση εργολαβίας. Ο κατασκευαστής δεν μεταβιβάζει ακίνητο στον οικοπεδούχο, αφού δεν έχει κυριότητα σε αυτό. Ο οικοπεδούχος παραμένει κύριος του οικοπέδου, αφού δεν έχει κυριότητα σε αυτό. Ο οικοπεδούχος παραμένει κύριος του οικοπέδου συνεπώς και των κτισμάτων που αναγείρονται πάνω σε αυτό

με την υποχρέωση να μεταβιβάσει ο ίδιος στον εργολάβο τα χιλιοστά επί του οικοπέδου όμως στα οποία διατηρεί την κυριότητα, με τα κτίσματα που αντιστοιχούν σε αυτά ο οικοπεδούχος μπορεί να τα μεταβιβάσει οποτεδήποτε επιθυμεί ακόμη και πριν να του παραδοθούν. Η μεταβίβαση αυτή θα υπαχθεί σε Φ.Μ.Α. εφ' όσον ο οικοπεδούχος δεν είναι κατασκευαστική επιχείρηση, ενώ ο κατασκευαστής εξακολουθεί να έχει την υποχρέωση για την έκδοση του προσήκοντος φορολογικού στοιχείου στον οικοπεδούχο με τον οποίο συνεβλήθη το εργολαβικό προσύμφωνο και στον οποίο επιρρίπτει τον αναλογούντα Φ.Π.Α.

➤ **Δηλώσεις (περιοδική - εκκαθαριστική – listing – intrastat).**

Παράλληλα η κατασκευαστική επιχείρηση υποβάλλει στις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. ανά φορολογική περίοδο, εκκαθαριστική δήλωση ανά διαχειριστική περίοδο, ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και δηλώσεις intrastat , αν πραγματοποιεί τέτοιου είδους συναλλαγές.

Επιβολή κυρώσεων.

Η εκπρόθεσμη υποβολή των παραπάνω δηλώσεων και εντύπων επισύρει το πρόστιμο του άρθρου 4 του Ν.2523/1997.

Όλες οι παραπάνω πρόσθετες υποχρεώσεις αφορούν τις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την κατασκευή οικοδομών προς πώληση ανεξαρτήτως αν πρόκειται για κύρια ή δευτερεύουσα δραστηριότητα, αν η ανέγερση γίνεται σε ιδιόκτητο οικόπεδο ή επί αντιπαροχή, αν ανατίθεται ως συνολική εργολαβία ή εκτελείται από την ίδια την κατασκευαστική επιχείρηση. Δεν αφορούν όμως τις επιχειρήσεις που αναλαμβάνουν την εργολαβική εκτέλεση εργασιών μετά ή άνευ υλικών για λογαριασμό άλλου όχι επί αντιπαροχή, έστω και αν η εργολαβία αφορά την ανέγερση ολόκληρης οικοδομής. Αυτού του είδους οι επιχειρήσεις ήταν υπαγόμενες στον Φ.Π.Α. από την αρχή της εφαρμογής του στη χώρα μας και με τον ίδιο τρόπο εξακολουθούν να λειτουργούν και σήμερα.

2.4 ΧΡΟΝΟΣ ΓΕΝΕΣΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ ΣΤΗΝ ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΚΙΝΗΤΟΥ

Σύμφωνα με το άρθρο 16 παράγραφος 3 του Κώδικα Φ.Π.Α. ειδικά για τις παραδόσεις και αυτοπαραδόσεις ακινήτων η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός στους παρακάτω – κατά περίπτωση – χρόνους.

- i. Υπογραφής του οριστικού συμβολαίου.
- ii. Σύνταξης της έκθεσης κατακύρωσης στην περίπτωση εκούσιου ή ανταγωνιστικού πλειστηριασμού και μέχρι τη σύνταξη της περίληψης της κατακυρωτικής έκθεσης.
- iii. Μεταγραφής στις λοιπές περιπτώσεις που δεν απαιτείται η κατάρτιση συμβολαιογραφικού εγγράφου.
- iv. Πραγματοποίησης των πράξεων που οδηγούν στην έκδοση ειδικού στοιχείου αυτοπαράδοσης.
- v. Υπογραφής προσυμφώνου με τον όρο της αυτοσύμβασης που προβλέπει το άρθρο 235 του Α.Κ., εφόσον καταβλήθηκε ολόκληρο το τίμημα και παραδόθηκε η νομή του ακινήτου.

2.5 ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΣΤΙΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

Σύμφωνα με το άρθρο 3 του Ν. 3427/2005, ως φορολογητέα αξία για τον υπολογισμό του φόρου ορίζεται η διαφορά μεταξύ της τιμής κτήσης και της τιμής πώλησης του ακινήτου, οι οποίες εξουρίσκονται σύμφωνα με το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων ή με βάση τα συγκριτικά στοιχεία, όπου δεν εφαρμόζεται το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη το τυχόν μεγαλύτερο δηλούμενο τίμημα. Κατ' εξαίρεση, σε περίπτωση μεταβίβασης ακινήτου ή εμπράγματος επ' αυτού δικαιώματος, το οποίο μετά την κτήση του εντάχθηκε σε σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας του, ως αξία πώλησης λαμβάνεται η αξία που προσδιορίζεται με βάση το σύστημα αυτό ή το δηλούμενο τίμημα, εφόσον αυτό είναι μεγαλύτερο. Η ρύθμιση αυτή κρίνεται αναγκαία, δεδομένου ότι οι αξίες των ακινήτων, οι οποίες καθορίζονται με το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού, είναι κατά κανόνα μικρότερες από τις πραγματικές.

Ως χρόνος πώλησης του ακινήτου για τον καθορισμό της τιμής πώλησης λαμβάνεται ο χρόνος κατάρτισης της σύμβασης πώλησης, ανεξάρτητα από τη μεταγραφή της. Η μεταγραφή, αν και αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση για την ολοκλήρωση της εμπράγματης δικαιοπραξίας, δεν επιδρά στη γένεση της φορολογικής υποχρέωσης, η οποία συνδέεται με

κατάρτιση του οικείου συμβολαίου. Σε αντίθεση περίπτωση, θα καθίστατο αβέβαιη ή και αδύνατη η είσπραξη του φόρου, καθώς η μεταγραφή μπορεί να γίνει οποτεδήποτε.

Ως χρόνος κτήσης του ακινήτου για τον προσδιορισμό της τιμής κτήσης λαμβάνεται ο χρόνος κατάρτισης της σχετικής δικαιοπραξίας, ανεξάρτητα από τη μεταγραφή της. Σε περιπτώσεις κτήσης του ακινήτου αιτία θανάτου ή δωρεάς – γονικής παροχής, ως χρόνος απόκτησης για τον προσδιορισμό του Φ.Α.Υ. θεωρείται ο χρόνος επαγωγής της κληρονομιάς ή ο χρόνος κατάρτισης του συμβολαίου δωρεάς – γονικής παροχής, ακόμη και στις περιπτώσεις που συντρέχει νόμιμος λόγος μετάθεσης του χρόνου γένεσης της φορολογικής ενοχής. Τούτο διότι κατά το ουσιαστικό δίκαιο, σε περίπτωση κτήσης αιτία θανάτου, η κτήση του ακινήτου επέρχεται με την επαγωγή της κληρονομιάς, χωρίς να επιδρά σε αυτήν η τυχόν μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής ενοχής για την καταβολή του φόρου κληρονομιάς. Σε περίπτωση δε σύνταξης συμβολαίου δωρεάς ή γονικής παροχής, για την επιβολή του Φ.Α.Υ. θεωρείται ότι το ακίνητο αποκτάται με την κατάρτιση του οικείου συμβολαίου, ανεξάρτητα από τη μεταγραφή του.

Όσον αφορά τον υπολογισμό του Φ.Α.Υ., για τον προσδιορισμό τόσο της αξίας κτήσης όσο και της αξίας πώλησης κάθε εμπράγματος δικαιώματος, λαμβάνεται το ίδιο ποσοστό της πλήρους κυριότητας, το οποίο προκύπτει με βάση την ηλικία που έχει ο επικαρπωτής κατά το χρόνο της μεταβίβασης, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15 και 16 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών και Γονικών Παροχών, συγκρίνουμε δηλαδή ομοειδή ποσά, έστω και αν κατά το χρόνο απόκτησης του εμπράγματος δικαιώματος είχε επιβληθεί ο οικείος φόρος με βάση διαφορετικό ποσοστό της πλήρους κυριότητας. Στις περιπτώσεις της περαιτέρω μετά την 1/1/2006 μεταβίβασης του δικαιώματος της επικαρπίας λαμβάνεται υπόψη για την επιβολή του Φ.Α.Υ. η ηλικία του επικαρπωτή πωλητή και για την επιβολή του Τ.Σ.Α. η ηλικία του επικαρπωτή αγοραστή. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα στην ίδια μεταβίβαση να διαφοροποιείται ή αξία της επικαρπίας που υπάγεται σε Φ.Α.Υ. από την αξία της επικαρπίας που υπάγεται σε Τ.Σ.Α., διότι διαφοροποιείται ο υπόχρεος σε φόρο επικαρπωτής, η ηλικία του οποίου λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό της αξίας της επικαρπίας.

2.6 ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΤΗΣ ΠΡΩΤΗΣ ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ

Σύμφωνα με το άρθρο 1 του Ν. 1078/80,⁸ όπως ισχύει, παρέχεται απαλλαγή από το φόρο μεταβίβασης κατά την αγορά ακινήτου με σκοπό την απόκτηση πρώτης κατοικίας. Από την ισχύ του νόμου αυτού καταργήθηκαν όλες οι προγενέστερες ειδικές διατάξεις με τις οποίες παρείχετο απαλλαγή σε ορισμένες κατηγορίες, εκτός από τις διατάξεις του Ν.1563/1950 «περί ιδρύσεως του Αυτόνομου Οικοδομικού Οργανισμού Αξιωματικών Στρατού, Θάλασσας και Αέρος» όπως ισχύουν. Όσοι έτυχαν απαλλαγής βάσει ειδικών αυτών διατάξεων θεωρείται ότι έχουν τύχει απαλλαγής του Ν.1078/80.

2.6.1 ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ ΤΗΣ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ

Η απαλλαγή παρέχεται μόνο σε φυσικά πρόσωπα που κατοικούν στην Ελλάδα και έχουν την ελληνική υπηκοότητα. Επίσης, δικαιούνται απαλλαγής οι:

- i. Ομογενείς από την Κύπρο, Αλβανία, Τουρκία, χώρες της πρώην Σοβιετικής Ένωσης που κατοικούν στην Ελλάδα, εφόσον δεν έχουν αποκτήσει την υπηκοότητα τρίτης χώρας.
- ii. Υπήκοοι κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης που κατοικούν και εργάζονται στην Ελλάδα (όχι συνταξιούχοι), συμπεριλαμβανομένων και των υπηκόων των δέκα νέων κρατών – μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης.
- iii. Έλληνες ή ομογενείς που εργάστηκαν στο εξωτερικό για έξι τουλάχιστον χρόνια και είναι εγγεγραμμένοι κατά το χρόνο της αγοράς σε ελληνικό δημοτολόγιο, έστω και αν δεν κατοικούν στην Ελλάδα.

2.6.2. ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΤΗΣ ΠΡΩΤΗΣ ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ

Οι προϋποθέσεις για την απαλλαγή της πρώτης κατοικίας είναι οι εξής:

- i. Αγορά ολοκλήρου του ακινήτου κατά δικαίωμα πλήρους κυριότητας, (δε χορηγείται απαλλαγή σε περίπτωση διανομής, ανταλλαγής ακινήτων, παραχώρησης από το Δημόσιο στους αυθαίρετους κατόχους του, μεταγραφής δικαστικής απόφασης). Κατ' εξαίρεση, χορηγείται απαλλαγή στον κύριο ποσοστού εξ αδιαίρετου ή ψιλό κύριο ή επικαρπωτή κατοικίας ή οικοπέδου που αγοράζει το υπόλοιπο ποσοστό ή την

⁸ Ο Νόμος 1078/1980, δημοσιεύτηκε στο ΦΕΚ 238 Α'.

επικαρπία ή την ψιλή κυριότητα αντίστοιχα, προκειμένου να καταστεί εξ ολοκλήρου κύριος του ακινήτου, εφόσον το ποσοστό ή το εμπράγματο δικαίωμα που έχει δεν του πληρεί τις στεγαστικές ανάγκες. Η ανωτέρω απαλλαγή χορηγείται και όταν η αγορά γίνει από το/τη σύζυγο του κυρίου του ποσοστού ή ψιλού κυρίου ή επικαρπωτή. Επίσης, παρέχεται απαλλαγή όταν το ακίνητο αγοράζεται και από τους δύο συζύγους από κοινού, εφόσον έχουν και οι δύο τις προϋποθέσεις της απαλλαγής.

- ii. Το αγοραζόμενο ακίνητο να είναι οικοδομήσιμο και να κείται εντός εγκεκριμένου ρυμοτομικού σχεδίου.
- iii. Ο αγοραστής να μην έχει δικαίωμα πλήρους κυριότητας, επικαρπίας ή οίκησης σε οικία ή διαμέρισμα ή δικαίωμα πλήρους κυριότητας σε οικόπεδο οικοδομήσιμο σε δημοτικό ή κοινοτικό διαμέρισμα με πληθυσμό άνω των 3000 κατοίκων (σύμφωνα με την απογραφή του 2001 – Φ.Ε.Κ. 715/τ.Β/12.6.02) που να πληρεί τις στεγαστικές ανάγκες της οικογένειάς του (70 τ.μ. για τον άγαμο και έγγαμο ή χήρο ή διαζευγμένο προσαυξανόμενα κατά 20 τ.μ. για καθένα από τα δύο πρώτα ανήλικα τέκνα τους και κατά 25 τ.μ. για το τρίτο και τα επόμενα).
- iv. Ο αγοραστής ή η σύζυγος να μην έχουν τύχει απαλλαγής κατά το παρελθόν είτε ως άγαμος είτε ως έγγαμος με γονική παροχή, κληρονομιά, επαχθεί αιτία ή ειδική διάταξη νόμου που αποσκοπούσε στην απόκτηση στέγης.
- v. Να μην είναι συγγενής πρώτου βαθμού εξ αίματος ή αγχιστείας με τον πωλητή.
- vi. Να μην έχει μεταβιβάσει κατά την τελευταία πενταετία από την ημέρα της αγοράς το δικαίωμα της επικαρπίας σε οικία, διαμέρισμα ή οικόπεδο ή την ψιλή κυριότητα σε οικόπεδο που πληρούσαν αθροιστικά τις στεγαστικές του ανάγκες κατά το χρόνο της μεταβίβασης.

2.6.3 ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΠΟΣΑ

Με το προϊσχύον φορολογικό καθεστώς η απαλλαγή της πρώτης κατοικίας συνίστατο στην αφαίρεση ενός ποσού από την αξία του ακινήτου ανάλογα με την οικογενειακή κατάσταση του αγοραστή και το είδος του αγοραζόμενου ακινήτου. Με τις διατάξεις του άρθρου 3 του Ν. 3634/2008 «κατάργηση του φόρου κληρονομιών και γονικών παροχών – απαλλαγή πρώτης κατοικίας – ενιαίο τέλος ακινήτων – αντιμετώπιση λαθρεμπορίου καυσίμων και άλλες διατάξεις», από 13/12/2007 παρέχεται πλήρης απαλλαγή από το φόρο

μεταβίβασης ακινήτων καθώς και το τέλος συναλλαγής αντίστοιχα, κατά την αγορά κατοικίας επιφανείας μέχρι 200 τ.μ. ή επιφάνειας οικοπέδου στο οποίο αντιστοιχεί εμβαδόν κτίσματος μέχρι 200 τ.μ., ανεξάρτητα από την αξία τους. Για την αξία του ακινήτου που αναλογεί στα επιπλέον τ.μ. καταβάλλεται ο οικείος φόρος (Φ.Μ.Α. 9% ή 11% ή Τ.Σ.Α. 1%) αντίστοιχα. Σε περίπτωση αγοράς μονοκατοικίας επιφάνειας μικρότερης των 200 τ.μ. σε οικόπεδο στο οποίο δεν έχει εξαντληθεί ο συντελεστής δόμησης, παρέχεται απαλλαγή τόσο για την αξία της κατοικίας, όσο και για την επιφάνεια του οικοπέδου μέχρι τη συμπλήρωση του ορίου των 200 τ.μ. Το όριο των 200 τ.μ. προσαυξάνεται κατά 25 τ.μ. για κάθε ανήλικο ή προστατευόμενο τέκνο του αγοραστή με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον 67% (των οποίων έχει την επιμέλεια), από τρίτο και επόμενα. Έτσι, κατά την αγορά ακινήτου από άγαμο, έγγαμο χωρίς τέκνα, και έγγαμο μέχρι δύο τέκνα, παρέχεται πλήρης απαλλαγή μέχρι το όριο των 200 τ.μ. κατά τα ανωτέρω, ενώ σε περίπτωση αγοράς από έγγαμο με τρία τέκνα η παρερχομένη απαλλαγή ανέρχεται στα 225 τ.μ..

2.7 ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΓΙΑ ΔΕΥΤΕΡΗ ΦΟΡΑ – ΝΕΑ ΑΠΑΛΛΑΓΗ

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 1 του Ν. 1078/1980, η απαλλαγή από το φόρο μεταβίβασης παρέχεται για μια φορά. Οι φορολογούμενοι που έτυχαν απαλλαγής από το φόρο μεταβίβασης γονικής παροχής ή κληρονομιάς σύμφωνα με τις οικείες απαλλακτικές διατάξεις, καθώς και με τις διατάξεις που ίσχυαν πριν το Ν. 1078/1980, θεωρείται ότι εξάντλησαν το δικαίωμα απαλλαγής τους για την απόκτηση πρώτης κατοικίας. Από την 1/1/2003 σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 10 του Ν. 3091/2002, που τροποποίησε τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 1 του Ν. 1078/1980, παρέχεται η δυνατότητα στο φορολογούμενο να τύχει νέας απαλλαγής από το φόρο κατά την αγορά κατοικίας ή οικοπέδου και για όσες φορές αυτό επιθυμεί, καταβάλλοντας κάθε φορά το φόρο για τον οποίο απαλλάχθηκε και με την προϋπόθεση ότι κατά τον χρόνο της αγοράς του νέου ακινήτου δεν έχει ακίνητο ή ακίνητα που πληρούν αθροιστικά τις στεγαστικές του ανάγκες.

Οι ανωτέρω προϋποθέσεις πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά κατά το χρόνο της απαλλαγής:

- i. Κάθε νέα απαλλαγή θεωρείται ως πρώτη, αφού σε κάθε περίπτωση καταβάλλεται ο φόρος της προηγούμενης απαλλαγής, έστω και αν το προηγούμενο ακίνητο, έχει ήδη μεταβιβαστεί κατά το χρόνο της νέας αγοράς.
- ii. Η μη πληρωμή των στεγαστικών αναγκών καθορίζεται κατά αντικειμενικό τρόπο από το σύνολο των ακινήτων ή των εμπράγματων δικαιωμάτων σε αυτά της οικογένειας του αγοραστή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1. Εννοείται, ότι σε περίπτωση που προηγηθεί μεταβίβαση με οποιαδήποτε αιτία του ακινήτου για το οποίο χορηγήθηκε απαλλαγή πριν τη νέα αγορά, αυτό δε θα συνυπολογισθεί με τα τυχόν άλλα ακίνητα του αγοραστή, με εξαίρεση ασφαλώς την περίπτωση μεταβίβασης του στη σύζυγο ή στα ανήλικα τέκνα τους.
- iii. Μεταξύ της πρώτης απαλλαγής και της δεύτερης, δεν απαιτείται η μεσολάβηση οιαδήποτε χρονικού διαστήματος, καθώς και η πώληση του ακινήτου για το οποίο χορηγήθηκε. Δηλαδή είναι αδιάφορο για τη χορήγηση της απαλλαγής αν ο αγοραστής μεταβιβάσει με οποιαδήποτε αιτία το ακίνητο για το οποίο απαλλάχθηκε ή εξακολουθεί να το έχει στην κυριότητά του.

Για τον υπολογισμό του φόρου ως αξία λαμβάνεται υπόψη η αξία που έχει το ακίνητο κατά το χρόνο της νέας απαλλαγής, εκτός αν το συμβολαιογραφικό έγγραφο κατά το χρόνο της κτήσης του, έχει δηλωθεί τίμημα μεγαλύτερο οπότε ο φόρος θα υπολογισθεί με βάση το μεγαλύτερο αυτό τίμημα, με εφαρμογή των φορολογικών συντελεστών που ίσχυαν κατά το χρόνο χορήγησης της απαλλαγής.

2.8 ΟΡΙΖΟΝΤΙΑ – ΚΑΘΕΤΗ ΙΔΙΟΚΤΗΣΙΑ

Οι θεσμοί της οριζόντιας και κάθετης συνιδιοκτησίας, με τους οποίους διασπάστηκε ή αρχή του ρωμαϊκού δικαίου « τα υπερκείμενα είκει τοις υποκειμένοις », θεσπίστηκαν με σκοπό αφενός την αποφυγή υπερβολικής επέκτασης των πόλεων και αφετέρου την εξυπηρέτηση στεγαστικών και οικιστικών αναγκών.⁹

Οριζόντια ιδιοκτησία

⁹ Βλ. Κατσούλας Αντώνης – Κατσαρού Αναστασία, Φορολογία Μεταβίβασης Ακινήτων, «Σχολή Επιμόρφωσης Υπαλλήλων Υπουργείου Οικονομικών», Αθήνα, 2009

Η οριζόντια ή κατά ορόφους ιδιοκτησία ή οροφοκτησία είναι η χωριστή, αποκλειστική και αυθύπαρκτη κυριότητα επί ορόφου οικοδομής ή διαμερίσματος ορόφου, με ορισμένο ποσοστό αναγκαστικής συνιδιοκτησίας στο έδαφος που είναι κτισμένη η οικοδομή και στα λοιπά κοινά και αδιαίρετα μέρη της και με την κοινωνία των επιμέρους οριζοντίων ιδιοκτησιών. Από τον ορισμό αυτό συνεπάγεται ότι βάση της είναι η χωριστή κυριότητα δηλαδή η αποκλειστική κυριότητα και η αναγκαστική συγκυριότητα στα κοινόχρηστα μέρη είναι παρεπόμενη φύσης γιατί επιδιώκει την εξυπηρέτησή της. Η οριζόντια ιδιοκτησία ρυθμίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 1002 και 1117 του Α.Κ. και του Ν. 3741/1929, « περί της ιδιοκτησίας κατ' ορόφους». Ορισμένα θέματα ρυθμίζονται με το ν.δ. 1024/1971 « περί διηρημένης ιδιοκτησίας επί οικοδομημάτων ανεγειρόμενων επί ενιαίου οικοπέδου» και το Ν. 1562/1985, για την « οικοδόμηση συνιδιοκτητων ακινήτων και τροποποίηση διατάξεων του κώδικα πολιτικής δικονομίας για τη διανομή και άλλες διατάξεις.

Η οριζόντια ιδιοκτησία μπορεί να συσταθεί ως εξής:

- i. Είτε με σύμβαση μεταξύ του κύριου ή των συγκύριων του όλου ακινήτου.
- ii. Είτε με μονομερή εν ζωή δικαιοπραξία του μοναδικού κύριου του όλου ακινήτου.
- iii. Είτε με απόφαση δικαστική κατόπιν αγωγής της πλειοψηφίας του 65% των συγκυριών.
- iv. Είτε με αυτούσια δικαστική διανομή.

Για τη σύσταση οροφοκτησίας απαιτείται συμβολαιογραφικό έγγραφο και μεταγραφή, καθώς επίσης και ο δικαιούχος οριζόντιας ιδιοκτησίας είτε κτισμένης είτε άκτιστης μπορεί τηρώντας το άρθρο 1033 του Α.Κ. να τη μεταβιβάσει ελεύθερα, λόγω πώλησης, ανταλλαγής δωρεάς γονικής παροχής να την επιβαρύνει με επικαρπία, υποθήκη κ.λπ.

Κάθετη ιδιοκτησία

Η κάθετη ιδιοκτησία ή κάθετη συνιδιοκτησία είναι η χωριστή (διηρημένη, αποκλειστική) κυριότητα οικοδομής που είναι κτισμένη μαζί με άλλη ή άλλες στο ίδιο οικόπεδο, συνδυασμένη με συγκυριότητα στο οικόπεδο αυτό καθώς και στα κοινά μέρη οικοδομών και με κοινωνία των δικαιούχων των επιμέρους κάθετων ιδιοκτησιών.

Η κάθετη συνιδιοκτησία μπορεί να συσταθεί ως εξής:

- i. Είτε με δικαιοπραξία εν ζωή ή αιτία θανάτου του κυρίου του οικοπέδου.
- ii. Είτε με σύμβαση όλων των τυχόν συγκυριών του.

Η κάθετη συνιδιοκτησία είναι εμπράγματο δικαίωμα διαφορετικό της κλασικής κυριότητας του αστικού κώδικα, όχι όμως και διαφορετική της οριζόντιας γιατί κοινά σημεία και των δύο είναι αφενός ή αποκλειστική κυριότητα στα οικοδομήματα ή σε μέρη τους και αφετέρου η αναγκαστική συνιδιοκτησία στα κοινά μέρη του οικοπέδου και της οικοδομής, όταν αυτή απαρτίζεται από περισσότερους συνιδιοκτησίες. Διαφέρει όμως ή κάθετη της οριζόντιας γιατί η οριζόντια προϋποθέτει μια οικοδομή, ενώ η κάθετη τουλάχιστον δύο κτισμένες στο ίδιο οικόπεδο καθώς επίσης και το αντικείμενο της αποκλειστικής κυριότητας στην οριζόντια ιδιοκτησία είναι όροφος της οικοδομής ή διαμέρισμα, ενώ στην κάθετη μία η περισσότερες οικοδομές η διαμέρισμα αυτής.

Τα στοιχεία της έννοιας της κάθετης ιδιοκτησίας είναι τα εξής:

- i. Το ενιαίο οικόπεδο στο οποίο ανήκει κατά κυριότητα και νομή σε ένα ή περισσότερα, φυσικά ή νομικά, πρόσωπα εξ αδιαιρέτου.
- ii. Η ύπαρξη περισσότερων του ενός οικοδομημάτων που έχουν ανεγερθεί ή πρόκειται να ανεγερθούν στο ενιαίο οικόπεδο και των οποίων είναι σαφώς καθορισμένη στα αρχιτεκτονικά σχέδια ή θέση, έκταση κ.τ.λ. ώστε να μην υπάρχει καμία αμφιβολία για την ταυτότητα καθενός από αυτά.
- iii. Η κάθετη διαίρεση των περισσότερων του ενός οικοδομημάτων.

Είναι όμως νόμιμη και δυνατή και η παραπέρα διαίρεση κάθε οικοδομήματος οριζοντίως, δηλαδή κατά ορόφους ή διαμερίσματα, στις περιπτώσεις που επιτρέπεται από την πολεοδομική νομοθεσία η ανέγερση περισσότερων του ενός ορόφων.

2.8.1 ΣΥΣΤΑΣΗ – ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΗ – ΚΑΤΑΡΓΗΣΗ ΟΡΙΖΟΝΤΙΑΣ Ή ΚΑΘΕΤΗΣ ΙΔΙΟΚΤΗΣΙΑΣ

Για να αναγνωρισθεί νομικά διακεκριμένη κυριότητα σε επιμέρους διαμερίσματα και λοιπούς χώρους πολυώροφης οικοδομής, πρέπει με βάση τις διατάξεις του Ν. 3741/1929, όπως ισχύει, του ν.δ. 1024/1971 και των άρθρων 1002 και 1117 του Α.Κ., να καταρτισθεί μεταξύ των συγκυριών συμβολαιογραφικό έγγραφο σύστασης οριζόντιας ή κάθετης ιδιοκτησίας. Με την συνιστώμενη και αναγνωριζόμενη με τον τρόπο αυτό αυτοτελή και διακεκριμένη κυριότητα καθενός ιδιοκτήτη σε συγκεκριμένο διαμέρισμα κ.τ.λ. της ενιαίας οικοδομής, επέρχεται έμμεσα διανομή των υπαρχόντων κτισμάτων μεταξύ των συγκυριών του οικοπέδου χωρίς όμως και να μεταβάλλεται η υφιστάμενη στο ενιαίο οικόπεδο αναγκαστική συγκυριότητά τους. Έμμεση διανομή μπορεί να υπάρξει και στην περίπτωση

τροποποίησης συνεστημένης οριζόντιας ή κάθετης ιδιοκτησίας. Είναι λοιπόν ερευνητέο σε ποιες περιπτώσεις σύστασης ή τροποποίησης οριζόντιας ή κάθετης ιδιοκτησίας επέρχεται έμμεσα διανομή και επομένως γεννάται υποχρέωση καταβολής Φ.Μ.Α..

Βασικό κριτήριο για την οφειλή ή όχι Φ.Μ.Α. αποτελεί:

Η ύπαρξη όχι κτισμάτων στο οικόπεδο, κατά το χρόνο που συνιστάται ή τροποποιείται ή καταργείται η οριζόντια ή η κάθετη ιδιοκτησία και να ερευνάται αν επέρχεται άμεσα ή έμμεσα μεταβίβαση εμπραγμάτων δικαιωμάτων μεταξύ των συμβαλλομένων συνιδιοκτητών. Έτσι γίνεται δεκτό ότι σε περίπτωση σύστασης οριζόντιας ή κάθετης ιδιοκτησίας ή τροποποίησης τους δεν οφείλεται Φ.Μ.Α., εφόσον στο συγκεκριμένο οικόπεδο δεν υπάρχουν κτίσματα κατά το χρόνο σύστασης ή τροποποίησης και δε μεταβάλλονται με αυτή τα εξ αδιαιρέτου ποσοστά στο οικόπεδο καθενός συνιδιοκτήτη. Στα καταρτιζόμενα λοιπόν συμβόλαια σύστασης, τροποποίησης ή κατάργησης οριζόντιας ή κάθετης ιδιοκτησίας, αλλά και στις σχετικές δηλώσεις Φ.Μ.Α. που υποβάλλονται πρέπει με τρόπο σαφή να διευκρινίζεται αν στο οικόπεδο υφίστανται ή όχι κτίσματα κατά την κατάρτιση της σχετικής συμβολαιογραφικής πράξης. Είναι αυτονόητο ότι δεν τίθεται θέμα διανομής όταν η κυριότητα του οικοπέδου στο οποίο συνίσταται, τροποποιείται ή καταργείται οριζόντια ή κάθετη ιδιοκτησία ανήκει σε ένα πρόσωπο, είτε φυσικό, είτε νομικό, διότι δεν είναι νομικά δυνατό να υπάρξει στην περίπτωση αυτή διανομή έστω και αν το οικόπεδο υφίστανται κτίσματα.

➤ ***Περιπτώσεις οφειλής του φόρου μεταβίβασης ακινήτων***

Στις παρακάτω περιπτώσεις έχει γίνει δεκτό ότι υφίσταται μεταβίβαση και επομένως οφείλεται Φ.Μ.Α..

- i. Σύσταση με κτίσματα.
- ii. Σύσταση και στο μελλόκτιστο δικαίωμα υψούν.
- iii. Σύσταση επί ανέγερσης με αντιπαροχή.
- iv. Σύσταση με υφιστάμενο σκελετό οικοδομής.
- v. Τροποποίηση με μεταφορά ποσοστών στο μελλόκτιστο δικαίωμα υψούν.
- vi. Τροποποίηση με απόσπαση τμήματος οριζόντιας ιδιοκτησίας.
- vii. Σύσταση με διανομή ψιλής κυριότητας.
- viii. Διανομή υφιστάμενης κάθετης ιδιοκτησίας.

- ix. Σύσταση και διανομή κτισμάτων που δεν εξαντλούν το συντελεστή δόμησης.
- x. Σύσταση και διανομή με μερικότερη κοινωνία.
- xi. Τροποποίηση καθέτου με απόσπαση τμήματος οικοπέδου.
- xii. Τροποποίηση σύστασης πριν από μεταβίβαση σε εργολάβο.
- xiii. Κατάργηση υφιστάμενης σύστασης.
- xiv. Αγορά όμορου ακινήτου από ιδιοκτήτες καθέτων ιδιοκτησιών.

➤ ***Περιπτώσεις που δεν οφείλεται φόρος μεταβίβασης ακινήτων***

- i. Όταν η σύσταση είναι μονομερής.
- ii. Όταν δεν υφίστανται κτίσματα.
- iii. Όταν υπάρχει άδεια κατεδάφισης.
- iv. Όταν δεν υπάρχει στέγη.
- v. Όταν υπάρχουν μόνο θεμελιώσεις.
- vi. Όταν δεν διανέμονται οι συνιστώμενες ιδιοκτησίες.
- vii. Όταν διαιρούνται ή συνενώνονται ιδιοκτησίες του ίδιου προσώπου.
- viii. Όταν συμπληρώνεται οριζόντια ιδιοκτησία ως προς τα ποσοστά.
- ix. Όταν διανέμεται μελλοντικό δικαίωμα υψούν.
- x. Όταν μεταφέρονται ποσοστά στο μελλόκτιστο δικαίωμα υψούν.
- xi. Όταν η μεταβίβαση γίνεται έμμεσα με σύσταση.
- xii. Όταν σε υφιστάμενη κάθετη συνιστάται οριζόντια ιδιοκτησία.
- xiii. Όταν σε διανομή καθέτων δημιουργείται μερικότερη κοινωνία.
- xiv. Όταν διανέμεται κάθετη ιδιοκτησία ως προς το οικόπεδο.
- xv. Όταν καταργείται υφιστάμενη κάθετη, με κτίσματα στη μία.

2.9 ΔΙΑΝΟΜΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

Διανομή είναι η νομική πράξη με την οποία τερματίζεται η εξ αδιαιρέτου κοινωνία και κάθε κοινωνός λαμβάνει την κυριότητα του διακεκριμένου μέρους του κοινού ή των κοινών αντικειμένου ή πράγματος, το οποίο αντιστοιχεί στη μερίδα του στην κοινωνία ή την κοινή περιουσία. Η διανομή διακρίνεται σύμφωνα με το άρθρο 798 του Α.Κ. σε εξώδικη, όταν συντελείτε με συμφωνία των κοινωνών και περιβάλλεται τον τύπο του συμβολαιογραφικού εγγράφου και, δικαστική. Τόσο η συμβατική όσο και η δικαστική διανομή περιέχουν διάθεση εξ επαχθούς αιτίας, διότι καθένας των κοινωνών εξέρχεται της κοινωνίας με αντάλλαγμα, το οποίο είναι αυτό που του έλαχε από το διανεμητέο κοινό πράγμα ή αυτό που συμφωνήθηκε ή το χρηματικό αντιστάθμισμα που του επιδικάσθηκε ή και τα δύο. Αυτούσια διανομή γίνεται όταν το αντικείμενο ή τα αντικείμενα που αποφασίζετε από τους κοινωνούς να διανεμηθούν είναι δυνατό να διαιρεθούν χωρίς μείωση της αξίας τους σε ομοειδή μέρη ανάλογα με τις μερίδες των κοινωνών σύμφωνα με το άρθρο 800 του Α.Κ.. Εκτός από τους παραπάνω τρόπους διανομή ακινήτων ή εμπράγματων επί ακινήτων δικαιωμάτων επιτυγχάνεται εμμέσως και με σύσταση ή τροποποίηση οριζόντιας ιδιοκτησίας μεταξύ των συγκυριών. Η διανομή ακινήτων μεταξύ των συγκυριών τους με οποιοδήποτε τρόπο κι αν γίνεται υπόκειται σε Φ.Μ.Α. σύμφωνα με τη ρητή διάταξη του άρθρου 1 του Α.Ν. 1521/1950.

Υποκείμενο του φόρου

Σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 1 του Α.Ν. 1521/1950, σε περιπτώσεις διανομής ακινήτων μεταξύ των συγκυριών τους ο Φ.Μ.Α. βαρύνει καθέναν από αυτούς ανάλογα με την αξία της μερίδας τους. Ο φόρος διανομής οφείλεται για την αξία ολόκληρης της ακίνητης περιουσίας που διανέμεται ανεξάρτητα αν κάποιος από τους συγκύριους με τη διανομή παίρνει λόγω πώλησης ή δωρεάς εμπράγματα δικαιώματα αξίας μεγαλύτερης εκείνης που αναλογούσε.

Αξία διανεμόμενων ακινήτων

Κατά την αυτούσια διανομή ακινήτων μεταξύ των συγκυριών τους οφείλεται Φ.Μ.Α., ο οποίος υπολογίζεται στη συνολική αξία των διανεμόμενων ακινήτων, είτε αγοραία είναι αυτή είτε αντικειμενική μειωμένος στο ένα τέταρτο (1/4), αν συντρέχουν οι ακόλουθες περιπτώσεις:

- Η διανομή είναι αυτούσια, με την έννοια ότι καθένας από τους συγκύριους λαμβάνει λαμβάνει είτε διαιρετό μέρος του ακινήτου ή των ακινήτων που διανέμονται είτε ποσοστό εξ αδιαιρέτου.
- Η αξία της μερίδας που παίρνει από τη διανομή κάθε συγκύριος δηλαδή η φυσική του μερίδα, είναι κατ' αξία ίση με την αξία που είχε η εξ αδιαιρέτου συμμετοχή του στη διανεμόμενη ακίνητη περιουσία δηλαδή την ιδανική μερίδα. Ο φόρος αυτός βαρύνει καθένα από τους διανέμοντες συγκύριους ανάλογα με την αξία της μερίδας που λαμβάνει από τη διανομή και για τον υπολογισμό της προσδιορίζεται καταρχήν ο Φ.Μ.Α. με ακέραιο φορολογικό συντελεστή και στη συνέχεια μειώνεται στο ένα τέταρτο (1/4). Κρίσιμος χρόνος για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας, αγοραίας ή αντικειμενικής κατά περίπτωση, είναι η ημερομηνία υπογραφής του σχετικού οριστικού συμβολαιογραφικού εγγράφου. Ο τρόπος με τον οποίο πραγματοποιείται η διανομή, αν είναι δηλαδή συμβατική ή δικαστική δεν επηρεάζει τον τρόπο υπολογισμού του Φ.Μ.Α..

Τρόπος υπολογισμού του φόρου σε περίπτωση διανομής ακινήτων

Ο Φ.Μ.Α. επί διανομής ακινήτων υπολογίζεται μειωμένος στο $\frac{1}{4}$ μόνο σε αυτούσια διανομή με την οποία κάθε συγκύριος παίρνει τμήμα του κοινού ακινήτου, με την προϋπόθεση ότι οι πραγματικές μερίδες είναι κατά αξία ίσες με τις ιδανικές του κάθε μέλους της κοινωνίας χωρίς να εξετάζεται ο τρόπος με τον οποίο γίνεται ή διανομή. Αν η αξία της φυσικής μερίδας κάποιου ή κάποιων από τους διανέμοντες συγκύριους δεν είναι ίση με την αξία της ιδανικής του μερίδας και για τη διαφορά αυτή καταβάλλεται αντάλλαγμα οποιουδήποτε ύψους ή μορφής, ο Φ.Μ.Α. στην επιπλέον αυτή κατ' αξία διαφορά υπολογίζεται και με ακέραιο φορολογικό συντελεστή. Αν για την επιπλέον λαμβανόμενη από κάποιον των συγκυριών κατ' αξία μερίδα δεν καταβάλλεται αντάλλαγμα γι' αυτή οφείλεται φόρος δωρεάς. Επομένως σε περίπτωση άνισης διανομής η επιπλέον λαμβανόμενη κατ' αξία διαφορά υποβάλλεται τόσο σε φόρο διανομής όσο και κατά περίπτωση σε φόρο δωρεάς ή Φ.Μ.Α. με ακέραιους φορολογικούς συντελεστές. Αν με τη διανομή δημιουργούνται μερικότερες κοινωνίες, οφείλεται Φ.Μ.Α. πλην όμως, όταν θα γίνει περαιτέρω διανομή των ακινήτων μεταξύ των συγκυριών της μερικότερης κοινωνίας, από το Φ.Μ.Α. που είχε ήδη καταβληθεί κατά τη δημιουργία της μερικότερης κοινωνίας. Αντίθετα αν τα εξερχόμενα της κοινωνίας μέλη παραμείνουν εξ αδιαιρέτου κοινωνοί δημιουργώντας νέα μερικότερη κοινωνία, τότε οφείλεται Φ.Μ.Α. διανομής και για τις δύο κοινωνίες ο οποίος υπολογίζεται στη συνολική αξία των επίκοινων ακινήτων. Αν για τη διαφορά αυτή δεν καταβληθεί αντάλλαγμα θα επιβληθεί σ' αυτή φόρος δωρεάς, χωρίς οποιαδήποτε μείωση των

φορολογικών συντελεστών. Αντίθετα, αν το ακίνητο δεν ήταν οικοπέδο αλλά π.χ. διαμέρισμα και με τη σύμβαση της διανομής συμφωνήθηκε να παραμείνει σε κάποιον από τους συγκύριους με αντάλλαγμα, διότι ήταν ανέφικτη η αυτούσια διανομή του, για την επιπλέον της ιδανικής του μερίδας αξία του ακινήτου το οποίο θα λάβει ο συγκεκριμένος κοινωνός θα καταβάλλει Φ.Μ.Α. με ακέραιο συντελεστή.

Συντελεστές υπολογισμού του φόρου διανομής

Σύμφωνα με το άρθρο 4 του Α.Ν. 1521/1950, σε περίπτωση αυτούσιας διανομής ακινήτων, είτε εκούσια είναι είτε δικαστική, ο Φ.Μ.Α. υπολογίζεται με ακέραιο συντελεστή, στη συνολική φορολογητέα αξία, αγοραία ή αντικειμενική κατά περίπτωση, των ακινήτων που διανέμονται και ακολούθως μειώνεται στο ένα τέταρτο (1/4). Αν η αξία της φυσικής μερίδας κάποιου ή κάποιων από τους διανέμοντες συγκύριους δεν είναι ίση με την αξία της ιδανικής του μερίδας, τότε, αν για τη διαφορά αυτή καταβάλλεται αντάλλαγμα οποιουδήποτε ύψους ή μορφής, οφείλεται Φ.Μ.Α. στην επιπλέον αυτή κατ' αξία διαφορά για δεύτερη φορά, υπολογιζόμενος με ακέραιο φορολογικό απόρρητο.

Ειδικές περιπτώσεις διανομής

- i. Άνισομερής διανομή με συντελεστή μειωμένο στο ½.
- ii. Διανομή οριζοντίων ιδιοκτησιών της ίδια οικοδομής.
- iii. Διανομή ακινήτου με κτίσματα που ανήγειρε ο ένας από τους συγκύριους.
- iv. Διανομή ακινήτων που βρίσκονται στην Ελλάδα και στο εξωτερικό.
- v. Διανομή κληρονομιαίας ακίνητης περιουσίας.
- vi. Διανομή ακινήτων μεταξύ δημοσίου και ιδιωτών.
- vii. Ακύρωση σύμβασης συνένωσης ακινήτων.
- viii. Διανομή ακινήτων που βρίσκονται σε διαφορετικές Δ.ΟΥ.
- ix. Μεταγραφή έκθεσης κλήρωσης μερίδων.

2.10 ΑΝΤΑΛΛΑΓΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

Ανταλλαγή είναι η αμοτεροβαρής σύμβαση με την οποία ο ένας των συμβαλλομένων αναλαμβάνει την υποχρέωση να μεταβιβάσει την κυριότητα πράγματος ή

άλλου εμπράγματος δικαίωμα σε αυτό και να το παραδώσει στον άλλον, αντί παροχής από αυτόν ομοίως της κυριότητας η άλλου εμπράγματος δικαιώματος. Η ανταλλαγή διέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 573 του ΑΚ. σύμφωνα με τις οποίες στην ανταλλαγή εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις για την πώληση, καθένας από τους συμβαλλομένους κρίνεται ως πωλητής για την παροχή που τον βαρύνει και ως αγοραστής για την παροχή που απαιτεί.

Υποκείμενο του φόρου ανταλλαγής

Η σύμβαση ανταλλαγής ακινήτων ή εμπράγματων επί ακινήτων δικαιωμάτων υπόκειται σε Φ.Μ.Α. κατ' εφαρμογή του Α.Ν. 1521/1950. Σε περίπτωση ανταλλαγής της κυριότητας ή άλλων εμπράγματων δικαιωμάτων επί ακινήτων, καθένας των συμβαλλομένων βαρύνεται με το φόρο ο οποίος αναλογεί στην αξία του δικαιώματος εκείνου το οποίο αποκτά με την ανταλλαγή. Εάν η αξία του ενός των ανταλλασσόμενων ακινήτων είναι μεγαλύτερη από την αξία του άλλου και για τη διαφορά αυτή καταβάλλεται αντάλλαγμα με οποιοδήποτε μορφή, για την εν λόγω διαφορά οφείλεται φόρος δωρεάς, ο οποίος βαρύνει τον δωρεοδόχο. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται ανάλογα και σε περίπτωση συνένωσης ακινήτων, η οποία συνήθως συντελείτε με ανταλλαγή μεταξύ των συνιδιοκτητών των όμορων ακινήτων εξ αδιαιρέτου ποσοστών σε καθένα ακίνητο. Αν η ανταλλαγή συντελείτε μεταξύ προσώπου το οποίο απαλλάσσεται του Φ.Μ.Α. όπως π.χ. το Δημόσιο, τα Ν.Π.Δ.Δ., οι δήμοι, οι κοινότητες οι ιεροί ναοί και οι ιερές μονές και ετέρου πρόσωπο το οποίο δεν απαλλάσσεται Φ.Μ.Α. θα καταβληθεί μόνο από τον μη απαλλασσόμενο για την αξία του εμπράγματος δικαιώματος επί ακινήτου το οποίο θα αποκτήσει με τη ανταλλαγή.

Αξία ανταλλασσόμενων ακινήτων

Επί ανταλλαγής ακινήτων ίσης αξίας, είτε αγοραία είτε αντικειμενική είναι αυτή, οφείλεται Φ.Μ.Α. ο οποίος αφού υπολογισθεί με ακέραιο συντελεστή μειώνεται στο μισό. Για τον υπολογισμό του Φ.Μ.Α. στις περιπτώσεις αυτές λαμβάνεται υπόψη η αξία και των δύο ακινήτων που ανταλλάσσονται. Επισημαίνεται σ' αυτό το σημείο ότι σε περιπτώσεις ανταλλαγής ή διανομής ακινήτων που βρίσκονται σε περιοχές στις οποίες εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα, ο υπολογισμός του Φ.Μ.Α. θα γίνεται με βάση την αντικειμενική αξία και όχι το τυχόν μεγαλύτερο απ' αυτή τίμημα που ενδεχομένως δηλώνουν οι συμβαλλόμενοι. Διευκρινίζεται ότι, εφόσον ο νόμος δεν κάνει διάκριση, τα εμπράγματα δικαιώματα επί ακινήτων που ανταλλάσσονται δεν είναι αναγκαίο να είναι όμοια. Συνεπώς, η ανταλλαγή π.χ. επικαρπίας με ψιλή κυριότητα ακινήτου υπάγεται στον πιο πάνω τρόπο φορολόγησης, ανεξάρτητα των διαφορών οι οποίες πιθανόν να προκύψουν από τον τρόπο

εξεύρεσης των διαφορών οι οποίες πιθανόν να προκύψουν από τον τρόπο εξεύρεσης της φορολογητέας αξίας των δικαιωμάτων αυτών. Αν ένα από τα ανταλλασσόμενα δεν είναι ακίνητο, για τον υπολογισμό του Φ.Μ.Α. δεν έχουμε ανταλλαγή αλλά πώληση, της οποίας το τίμημα συμφωνείτε σε είδος, γι' αυτό και ο Φ.Μ.Α. στις περιπτώσεις αυτές θα υπολογισθεί με ακέραιο φορολογικό συντελεστή στην αγοραία η αντικειμενική αξία του ακινήτου.

Ειδικές περιπτώσεις ανταλλαγής

- i. Ανταλλαγή οριζοντίων ιδιοκτησιών της ίδιας οικοδομής.
- ii. Ανταλλαγή μεταξύ δημοσίου και ιδιωτών.
- iii. Ανταλλαγή ακινήτων που βρίσκονται στην Ελλάδα και στο εξωτερικό.
- iv. Συμβάσεις εξομοιωμένες με ανταλλαγή.
- v. Ανταλλαγή αγροτικών ακινήτων για την συγκέντρωση τους.

2.11 ΣΥΝΕΝΩΣΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

Η συνένωση ή ενοποίηση γειτονικών ακινήτων, κατά κανόνα οικοπέδων, επιτυγχάνεται με διάφορες νομικές πράξεις ή γεγονότα, με τις οποίες καθένας από τους ιδιοκτήτες των ακινήτων αυτών θα αποκτήσει ίσο κατ' αξία με αυτό που είχε ποσοστό ιδιοκτησίας εξ αδιαιρέτου στο ενιαίο από τη συνένωση ακίνητο και αυτό θα συμβεί για όλους τους συνιδιοκτήτες. Η συνένωση συνήθως επιτυγχάνεται με ανταλλαγή, μεταξύ των συνιδιοκτητών όμορων ακινήτων, εξ αδιαιρέτου ποσοστών σε καθένα ακίνητο, ώστε κάθε συνιδιοκτήτης να έχει το ίδιο ποσοστό εξ αδιαιρέτου ιδιοκτησίας σε καθένα από τα συνενωμένα ακίνητα, το οποίο αντιπροσωπεύει το εξ αδιαιρέτου ποσοστό του στο ενιαίο ακίνητο που προήλθε από τη συνένωση. Όταν συμφωνηθεί το εξ αδιαιρέτου ποσοστό κάθε συμβαλλόμενου στο ενιαίο από τη συνένωση οικόπεδο, θα πρέπει να επακολουθήσει ο προσδιορισμός ο προσδιορισμός του ποσοστού το οποίο κάθε συμβαλλόμενος θα πρέπει να μεταβιβάσει στους υπόλοιπους για να επιτευχθεί η επιθυμητή συνένωση. Για να γίνει αυτό αν η κατά τετραγωνικό μέτρο αξία των οικοπέδων που συνενώνονται είναι ίση θα πρέπει καθένας το ποσοστό που προσυμφωνήθηκε να έχει τελικά στο ενιαίο από τη συνένωση οικόπεδο, να το κρατήσει στην ατομική του ιδιοκτησία και να μεταβιβάσει το ποσοστό που

του περισσεύει ή με άλλη διατύπωση για το ποσοστό κάθε οικοπεδούχου διαμορφώνεται κλάσμα, του οποίου αριθμητής θα είναι η επιφάνεια σε τετραγωνικά μέτρα του οικοπέδου του και ο παρανομαστής το άθροισμα των τετραγωνικών μέτρων των οικοπέδων που συνενώνονται. Έτσι κάθε οικοπεδούχος θα παρακρατήσει το παραπάνω κλάσμα και θα μεταβιβάσει το υπόλοιπο στον άλλον ή στους άλλους οικοπεδούχους που μετέχουν στη συνένωση, λαμβάνοντας το ίδιο κλάσμα από καθέναν τους. Το ίδιο θα κάνουν και οι ιδιοκτήτες των λοιπών οικοπέδων. Αν όμως η κατά τετραγωνικό μέτρο αξία των οικοπέδων που συνενώνονται δεν είναι ίση, τότε κάθε οικοπεδούχος παρακρατεί από το οικόπεδο του και λαμβάνει και από τα λοιπά οικόπεδα κλάσμα, του οποίου αριθμητής θα είναι η αξία του οικοπέδου του και παρανομαστής το άθροισμα της αξίας των προς ενοποίηση οικοπέδων.

2.12 ΔΙΠΛΗ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗ

Σύμφωνα με το άρθρο 2 του Α.Ν. 1521/1950, αν κατά την υπογραφή οριστικού συμβολαίου αγοραπωλησίας ακινήτου συμβάλλεται ως αγοραστής πρόσωπο το οποίο δεν είχε κατονομαστεί σε σχετικό προσύμφωνο που είχε προηγηθεί, για τον υπολογισμό και μόνο του Φ.Μ.Α. με πλάσμα δικαίου, θεωρείται ότι γίνονται δύο ανεξάρτητες και διακεκριμένες πωλήσεις. Η πρώτη η οποία καλείται «πλασματική», θεωρείται ότι γίνεται ανάμεσα στον αρχικό πωλητή (Α) και σ' εκείνον που συμβάλλεται στο προσύμφωνο ως αγοραστής (Β). Η δεύτερη, την οποία θα μπορούσαμε να αποκαλέσουμε «οριστική», θεωρείται ότι γίνεται ανάμεσα στον εκ προσυμφώνου αγοραστή (Β) και υποδεικνυόμενο πρώτη φορά απ' αυτόν κατά την υπογραφή του οριστικού συμβολαίου τρίτο πρόσωπο (Γ), το οποίο είναι ο οριστικός αγοραστής. Επομένως για την εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων θα πρέπει να συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- Το οριστικό συμβόλαιο να γίνεται σε εκτέλεση συμβολαιογραφικού προσυμφώνου και μέσα στην οριζόμενη για την υπογραφή του προθεσμία, είτε αυτή είναι αρχική είτε κατόπιν εμπρόθεσμης παράτασής της, δηλαδή κατά τη διάρκεια ισχύος του προσυμφώνου.
- Να συμπράττουν στο οριστικό συμβόλαιο ως συμβαλλόμενοι τρία (3) πρόσωπα:

Ο αρχικός πωλητής, που δεσμεύτηκε με το προσύμφωνο να πωλήσει το εμπράγματο επί ακινήτου δικαίωμά του, ο συμβληθείς στο προσύμφωνο ως αγοραστής και ο τρίτος, οριστικός

αγοραστής, ο οποίος αφενός δεν πρέπει να κατονομάζεται στο προσύμφωνο και αφετέρου πρέπει να υποδεικνύεται στον αρχικό πωλητή από τον εκ προσυμφώνου αγοραστή. Αν λείπει κάποια από τις προϋποθέσεις αυτές, δεν υπάρχει διπλή μεταβίβαση και συνεπώς δεν υπάρχει υποχρέωση του εκ προσυμφώνου αγοραστή του ακινήτου να καταβάλλει και εκείνος Φ.Μ.Α. Για την καταβολή του Φ.Μ.Α. σε περιπτώσεις εφαρμογής της διπλής μεταβίβασης, πριν από την υπογραφή του οριστικού συμβολαίου πρέπει να υποβάλλονται δύο (2) φορολογικές δηλώσεις. Αν στο οριστικό συμβόλαιο συμβάλλεται ως αγοραστής πρόσωπο του οποίου το όνομα, με την ιδιότητα αυτή αναφερόταν στο προηγούμενο συμβολαιογραφικό προσύμφωνο, υπάρχει μια μόνο μεταβίβαση και δεν έχει εφαρμογή η διάταξη περί πλασματικής διπλής μεταβίβασης. Αν το οριστικό συμβόλαιο καταρτίζεται σε εκτέλεση περισσοτέρων του ενός διαδοχικών συμβολαιογραφικών προσυμφώνων, μια μόνο πλασματική μεταβίβαση συντελείται. Αν το προσύμφωνο αφορά τη μεταβίβαση ιδανικού μεριδίου οικοπέδου και συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής περί αμάχητου τεκμηρίου αποπερατωμένου κτίσματος, για τον υπολογισμό του Φ.Μ.Α. της σε εκτέλεση του προσυμφώνου δεύτερης μεταβίβασης προς τον τρίτο οριστικό αγοραστή, ως φορολογητέα αξία θα ληφθεί τόσο του μεταβιβαζόμενου ποσοστού εξ αδιαιρέτου οικοπέδου όσο και των αντιστοιχούντων σ' αυτό κτισμάτων ως αποπερατωμένων. Συνεπώς στην περίπτωση αυτή θα εφαρμοστούν συγχρόνως τόσο το αμάχητο τεκμήριο αποπερατωμένου κτίσματος του άρθρου 2 παρ. 1 όσο και η πλασματική διπλή μεταβίβαση του άρθρου 2 παρ.2.

Ειδικές περιπτώσεις εφαρμογής διπλής μεταβίβασης

A. Περιπτώσεις που υπάρχει διπλή μεταβίβαση

- i. Εκχώρηση δικαιώματος υπερθεματιστή.
- ii. Εκχώρηση δικαιωμάτων από προσύμφωνο.
- iii. Αγορά ακινήτου από τους δυο συζύγους κατόπιν προσυμφώνου του ενός.
- iv. Τμηματική μεταβίβαση οικοπεδικής έκτασης.

B. Περιπτώσεις που δεν υπάρχει διπλή μεταβίβαση

- i. Αγορά ακινήτου από τον εντολέα.
- ii. Αγορά ακινήτου από μεσίτη.
- iii. Αγορά ακινήτου από κληρονόμους του εκ προσυμφώνου αγοραστή.

- iv. Παραίτηση από εμπράγματο δικαίωμα υπέρ τρίτου.
- v. Έκπτωση αρχικού εργολάβου από τα δικαιώματά του.

2.13 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΓΡΑΦΩΝ - ΥΠΟΘΗΚΟΦΥΛΑΚΩΝ

Υποχρεώσεις συμβολαιογράφων

Σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 37 του Κώδικα Φ.Π.Α., οι συμβολαιογράφοι υποχρεούνται τα εξής:

Να μη συντάσσουν έγγραφα για πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 6, πλην της περίπτωσης αναγκαστικής απαλλοτρίωσης εφόσον δεν παραδίδεται σε αυτούς θεωρημένο αντίγραφο της ειδικής δήλωσης που προβλέπει η διάταξη της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36 και του σχετικού ή σχετικών διπλότυπων καταβολής φόρου.

Να αναγραφούν στα πιο πάνω έγγραφα τον αύξοντα αριθμό της ειδικής δήλωσης που προβλέπει η διάταξη της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36 και του σχετικού ή σχετικών διπλότυπων καταβολής του φόρου. Κατ' αναλογία με τις διατάξεις της φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων, οι συμβολαιογράφοι υποχρεούνται σε κάθε σύνταξη συμβολαίου για πράξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 6, δηλαδή στις περιπτώσεις μεταβίβασης νεόδμητων ακινήτων ή των επ' αυτών καθορισμένων δικαιωμάτων να λαμβάνουν θεωρημένο αντίγραφο της ειδικής δήλωσης του άρθρου 36 παράγραφος 4 και το σχετικό ή τα σχετικά διπλότυπα καταβολής του φόρου. Το διπλότυπο εισπραξής του φόρου, όπως αναφέρθηκε παραπάνω στο κεφάλαιο περί της ειδικής δήλωσης, είναι ένα στην περίπτωση που από τον έλεγχο της δήλωσης δεν προκύπτει διαφορά ενώ όταν από τον έλεγχο προκύπτει διαφορά ο φόρος εισπράττεται με δύο διπλότυπα. Εάν τα παραπάνω δεν προσκομίζονται στους συμβολαιογράφους, αυτοί υποχρεούνται να μην συντάσσουν τα σχετικά συμβόλαια. Με την υποχρέωση παράδοσης στο συμβολαιογράφο αντιγράφου της ειδικής δήλωσης και του διπλότυπου καταβολής του φόρου εξασφαλίζεται η καταβολή αυτού και εμποδίζεται η φοροδιαφυγή. Η ειδική δήλωση στην συνέχεια παραδίδεται στον υποθηκοφύλακα καθ' όσον με την παράγραφο 4 του άρθρου 37 ορίζεται ως έγγραφο απαραίτητο για την μεταγραφή του

ακινήτου. Επιπλέον ορίζεται ότι οι συμβολαιογράφοι υποχρεούνται να αναγράφουν στα συμβόλαια τον αύξοντα αριθμό της ειδικής δήλωσης καθώς και του σχετικού ή των σχετικών διπλότυπων καταβολής του φόρου. Οι παραπάνω υποχρεώσεις δεν υφίστανται στην περίπτωση της αναγκαστικής απαλλοτριώσης, καθ' όσον στην περίπτωση αυτή εισπράττεται αποζημίωση, η οποία είναι εκτός πεδίου εφαρμογής του Φ.Π.Α.. Αναγραφή στα συμβόλαια άλλων στοιχείων που αναφέρονται στην ειδική δήλωση ή στα διπλότυπα δεν ορίζεται με ρητή διάταξη του Κώδικα Φ.Π.Α. Σκόπιμο είναι ωστόσο, όπως και στην εγκύκλιο ΠΟΛ. 1043/2008 αναφέρεται, προς αποφυγή προβλημάτων και λαμβάνοντας υπόψη ότι είναι δυνατή η αναγραφή στο συμβόλαιο οποιωνδήποτε άλλων στοιχείων πλέον των υποχρεωτικών, να αναγράφονται στο συμβόλαιο το συμφωνηθέν τίμημα, ο αναλογών βάσει δήλωσης φόρος, καθώς επίσης και ο καταβαλλόμενος φόρος διακριτά βάση δήλωσης και τυχόν βάσει ελέγχου με την αντιστοιχία των διπλότυπων καταβολής του. Με τον τρόπο αυτό προκύπτει από το συμβόλαιο το σύνολο του φόρου που επιρρίφθηκε στον αγοραστή αλλά και το καταβαλλόμενο από τον υποκείμενο στον φόρο κατασκευαστή, το οποίο προκύπτει μετά την άσκηση από αυτόν του δικαιώματος έκπτωσης. Η αναγραφή των παραπάνω στοιχείων στο συμβόλαιο καθίσταται εμμέσως υποχρεωτική στις περιπτώσεις που ο αποκτών το ακίνητο είναι επιτηδευματίας ή πρόσωπο των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. δεδομένου ότι το συμβόλαιο αποτελεί δικαιολογητικό εγγραφών στα τηρούμενα βιβλία καθώς και παραστατικό για την έκπτωση του Φ.Π.Α., όπου υπάρχει δικαίωμα έκπτωσης.

Υποχρεώσεις υποθηκοφυλάκων

Σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 37 του Κώδικα Φ.Π.Α., ο υποθηκοφύλακας ή ο προϊστάμενος του κτηματολογικού γραφείου υποχρεούται να αρνηθεί την μεταγραφή σύμβασης ή δικαστικής απόφασης ή οποιαδήποτε άλλης πράξης που αφορά πράξεις επί ακινήτων που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 περίπτωση α' του άρθρου 6, πλην της αναγκαστικής απαλλοτριώσης, αν δεν προσκομίζεται σε αυτόν αντίγραφο της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36. Πρόκειται για άλλη μία διάταξη διασφάλισης των συμφερόντων του δημοσίου ως προς την εξασφάλιση καταβολής του φόρου και την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής. Η υποχρέωση προσκόμισης αντιγράφου της ειδικής δήλωσης δεν υφίσταται στην περίπτωση της αναγκαστικής απαλλοτριώσης διότι πρόκειται για πράξη εκτός πεδίου εφαρμογής του Φ.Π.Α. και δεν υπάρχει υποχρέωση υποβολής ειδικής δήλωσης στην Δ.Ο.Υ..

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

ΛΟΙΠΟΙ ΦΟΡΟΙ ΠΟΥ ΕΠΙΒΑΡΥΝΟΥΝ ΤΑ ΑΚΙΝΗΤΑ

Γενικά

Εκτός από τον Φ.Π.Α. τα ακίνητα βαρύνονται και από επιπλέον λοιπούς φόρους, κάποιιοι από τους οποίους ισχύουν αυτόνομα όπως για παράδειγμα ο Φόρος Μεταβίβασης Ακινήτων και κάποιιοι άλλοι λειτουργούν ταυτόχρονα με το Φ.Π.Α. Στη συνέχεια γίνεται εκτενέστερη ανάλυση και αναφορά των χαρακτηριστικών γνωρισμάτων όλων αυτών των φόρων και τελών που επιβαρύνουν τα ακίνητα.

3.1 ΦΟΡΟΣ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

Σύμφωνα με το άρθρο 4 του Α.Ν. 1521/1950,¹⁰ σε κάθε μεταβίβαση του ακινήτου ή εμπράγματος δικαιώματος επί ακινήτου, επιβάλλεται φόρος ο οποίος υπολογίζεται με βάση την αγοραία ή αντικειμενική αξία αυτού κατά το χρόνο μεταβίβασης. Με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Α.Ν. 1521/1950, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 2 του Ν. 2892/2001, οι συντελεστές του φόρου μεταβίβασης ορίζονται σε ποσοστό 8% για το μέχρι 15.000 ευρώ τμήμα της αγοραίας ή αντικειμενικής αξίας και σε ποσοστό 10% για τον πέραν του ποσού αυτού τμήμα της, εφόσον τα μεταβιβαζόμενα ακίνητα βρίσκονται γενικά σε περιοχές εκτός σχεδίου ή εντός σχεδίου, αλλά με την προϋπόθεση ότι το συγκεκριμένο δημοτικό ή κοινοτικό διαμέρισμα δεν υφίσταται σταθμός ή κλιμάκιο πυροσβεστικής υπηρεσίας. Για τα δημοτικά ή κοινοτικά διαμερίσματα που λειτουργεί Πυροσβεστική Υπηρεσία και μόνο για τα εντός σχεδίου ακίνητα, οι παραπάνω συντελεστές αυξάνονται κατά δύο μονάδες (11% και 13%) αντίστοιχα. Σημειώνεται ότι οι ανωτέρω συντελεστές εφαρμόζονται και για τα εντός σχεδίου ακίνητα των οικισμών που περιλαμβάνονται στο συγκεκριμένο δημοτικό διαμέρισμα. Κατ' εξαίρεση, για την περιοχή της «τέως Διοικήσεως

¹⁰ Ο Νόμος, 1521/1950, δημοσιεύτηκε στο ΦΕΚ 245 Α' / 29/10/1950.

Πρωτεύουσας», εφαρμόζονται οι αυξημένοι συντελεστές είτε τα ακίνητα βρίσκονται εντός είτε εκτός σχεδίου. Στις περιπτώσεις που είτε οι αγοραστές είτε οι πωλητές είτε και από τις δύο πλευρές οι συμβαλλόμενοι είναι περισσότεροι από έναν, ο φόρος προσδιορίζεται χωριστά για κάθε μεταβίβαση μεταξύ καθενός εκ των συμβαλλομένων, υπολογιζόμενος στην αξία του μεταβιβαζόμενου ιδανικού μεριδίου σύμφωνα με το άρθρο 5 του Α.Ν. 1521/1950.

Ο φόρος μεταβίβασης που υπολογίζεται σύμφωνα με τα παραπάνω μειώνεται στο μισό ($\frac{1}{2}$) στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- i. Υποχρεωτική ανταλλαγή γειτονικών οικοπέδων με σκοπό να καταστούν άρτια και οικοδομήσιμα.
- ii. Συγχώνευση ανωνύμων εταιριών με σκοπό τη σύσταση νέας Α.Ε. ή συγχώνευσης ή εξαγοράς μιας ή περισσοτέρων Α.Ε. από άλλη ή συγχώνευσης συνεταιρισμών οποιουδήποτε βαθμού καθώς και συγχώνευση Α.Ε. με συνεταιρισμό.
- iii. Αναγκαστική απαλλοτρίωση για δημόσια ωφέλεια. Ως απαλλοτρίωση θεωρείται και η αναγκαστική προσκύρωση μη αρτίου οικοπέδου σε γειτονικό του καθώς και η απαλλοτρίωση ακινήτου για την εφαρμογή εγκεκριμένου ρυμοτομικού σχεδίου.
- iv. Ανταλλαγή ακινήτων ή εμπράγματων δικαιωμάτων. Αν τα ανταλλασσόμενα ακίνητα δεν είναι ίσης αξίας, για την επιπλέον αξία οφείλεται Φ.Μ.Α. με ακέραιο συντελεστή, αν καταβλήθηκε αντάλλαγμα, ή φόρος δωρεάς.

Πέραν των περιπτώσεων αυτών για τις οποίες ο φόρος μειώνεται στο $\frac{1}{2}$, προβλέπεται μείωση του φόρου στο τέταρτο ($\frac{1}{4}$) στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- i. Σε αυτούσια διανομή ακινήτων (εκούσια ή αναγκαστική) μεταξύ των συγκυριών, ανάλογα με τα μερίδια του καθενός και μόνο για την αξία των μεριδίων που εξέρχονται από την κοινωνία. Αν η διανομή είναι ανισομερής, για τη διαφορά οφείλεται φ.μ.α. με ακέραιο συντελεστή (8%, 10%, ή 13%), αν καταβάλλεται αντάλλαγμα, ή φόρος δωρεάς αντίστοιχα.
- ii. Διάλυση ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρίας ή Ε.Π.Ε. και μεταβίβασης της ακίνητης περιουσίας στα μέλη της, ανάλογα με την εταιρική τους μερίδα, υπό την προϋπόθεση ότι δεν έγινε εκχώρηση της εταιρικής μερίδας κατά το τελευταίο πριν τη διάλυση έτος. Το ίδιο ισχύει και σε περίπτωση απόληψης μερίδων από την ακίνητη περιουσία εταίρων που αποσύρονται από την εταιρία.

Μείωση των φορολογικών συντελεστών κατά ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) εφαρμόζεται στις περιπτώσεις αγοράς ακινήτων ή εμπράγματων δικαιωμάτων επί ακινήτων, από φυσικά πρόσωπα που κατοικούν μόνιμα σε νησιά με πληθυσμό κάτω από 3.100 κατοίκους. Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις, στο ποσό του οφειλόμενου φόρου προστίθεται επιπλέον φόρος σε ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) υπέρ δήμων και κοινοτήτων.

3.1.1 ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

Σύμφωνα με το άρθρο 16 του Α.Ν. 1521/1950, επιστροφή του Φ.Μ.Α. έχουμε στις παρακάτω περιπτώσεις:

- i. Επιστροφή λόγω ματαίωσης της μεταβίβασης.
- ii. Επιστροφή λόγω ατονίας ή εξόδου της αίρεσης.
- iii. Επιστροφή σε περίπτωση εξώνησης.
- iv. Επιστροφή λόγω ακύρωσης της πώλησης.
- v. Επιστροφή επί τεκμηρίου αποπερατωμένου διαμερίσματος.
- vi. Επιστροφή σε ακύρωση λόγω κωλύματος στη μεταγραφή.

3.1.2 ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

Σύμφωνα με το άρθρο 6 του Α.Ν. 1521/1950, απαλλαγές του Φ.Μ.Α. έχουμε στις παρακάτω περιπτώσεις:

- i. Μεταβιβάσεις σε πρόσφυγες.

Πρόκειται για απαλλαγή από το Φ.Μ.Α. των μεταβιβάσεων ακινήτων σε πρόσφυγες σύμφωνα με τις διατάξεις του π.δ. 15/28-07-1938 Β. Δ/τος «Περί κωδικοποίησης της περί αποκαταστάσεως αστών προσφύγων κειμένης νομοθεσίας» καθώς και η μεταβίβαση κληρών με τις διατάξεις του Αγροτικού Κώδικα. Τα εν λόγω ακίνητα ανήκουν στο Δημόσιο.

- ii. Αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτου για δημόσια ωφέλεια.
 - Αναγκαστική απαλλοτρίωση κτισμάτων σύμφωνα με τις διατάξεις του Αγροτικού Κώδικα.
 - Αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτων υπέρ του Δημοσίου και Ν.Π.Δ.Δ..

iii. Ανάκληση απαλλοτρίωσης.

Απαλλάσσεται από το Φ.Μ.Α. η επαναμεταβίβαση του ακινήτου λόγω ανάκλησης της απαλλοτρίωσης που είχε γίνει για δημόσια ωφέλεια. Ο τυχόν καταβληθείς φόρος κατά τη συντέλεση της απαλλοτρίωσης δεν επιστρέφεται.

iv. Μεταβίβαση προς το Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ..

Όταν ο αγοραστής είναι το Δημόσιο, τα Ν.Π.Δ.Δ., οι δήμοι οι κοινότητες, οι ιεροί ναοί και οι ιερές μονές. Η απαλλαγή αφορά μόνο τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα. Στην έννοια των ιερών ναών περιλαμβάνονται οι ευκτήριοι οίκοι και τα θρησκευτικά εντευκτήρια άλλων δογμάτων ή θρησκειών (εφόσον πρόκειται για ημεδαπά νομικά πρόσωπα).

v. Μεταβιβάσεις μεταλλείων.

Πρόκειται για απαλλαγή της σύμβασης με την οποία ο ιδιοκτήτης μεταλλείου μεταβιβάζει το δικαίωμα μεταλλειοκτησίας ή εκμετάλλευσης μεταλλείου.

vi. Μεταβίβαση από συνεταιρισμούς στα μέλη τους.

Προϋποθέσεις:

- Ο συνεταιρισμός να μην είναι κερδοσκοπικός (σύμφωνα με το καταστατικό του δεν αποσκοπεί στην πραγματοποίηση κερδών).
- Κατά το χρόνο της μεταβίβασης οι αγοραστές να έχουν την ιδιότητα του μέλους (τα πρόσωπα στα οποία γίνεται η μεταβίβαση μπορεί να είναι ιδρυτικά μέλη, μπορεί να έχουν αποκτήσει την ιδιότητα του μέλους ως κληρονόμοι ή να τους έχει εκχωρηθεί συνεταιριστική μερίδα από μέλος του συνεταιρισμού).

Έκταση απαλλαγής:

- Αν η αγορά των μεταβιβαζόμενων εκτάσεων από το συνεταιρισμό έχει γίνει πριν από τις 28/12/1971, είτε με οριστικό συμβόλαιο είτε με προσύμφωνο και έχει καταβληθεί ο φόρος, δεν οφείλεται Φ.Μ.Α. κατά τη μεταβίβαση στα μέλη.
- Αν η αγορά των μεταβιβαζόμενων εκτάσεων έχει γίνει μετά τις 28/12/1971, κατά τη μεταβίβαση στα μέλη η απαλλαγή περιορίζεται στο ποσοστό της αξίας του μεταβιβαζόμενου ακινήτου που είχε υποβληθεί σε φόρο κατά την αγορά από το συνεταιρισμό.

vii. Ανταλλαγή ακινήτου λόγω εξώνησης.

viii. Επαναμεταβίβαση ακινήτου λόγω εξώνησης.

Αν γίνει εξώνηση (επαναμεταβίβαση του ακινήτου στον πωλητή εντός ορισμένης συμφωνηθείσας προθεσμίας έναντι τιμήματος) εντός της ταχθείσης συμβατικής προθεσμίας, δεν επιβάλλεται φόρος για τη νέα μεταβίβαση και επιστρέφεται ο μισός φόρος που καταβλήθηκε.

ix. Ακύρωση μεταβίβασης για εξαιρετικούς λόγους.

Αν η σύμβαση ακυρωθεί δικαστικά ή συμβατικά εντός τεσσάρων (4) ετών είτε λόγω νομικού ελαττώματος είτε για άλλο εξαιρετικούς λόγους δεν οφείλεται φόρος για την ακύρωση και επιστρέφεται ο μισός που καταβλήθηκε.

x. Απαλλαγή ξένων κρατών.

Κατ' εφαρμογή της σύμβασης της Βιέννης, η απαλλαγή παρέχεται με τον όρο της αμοιβαιότητας για την αγορά ακινήτων που προορίζονται για τη στέγαση των γραφείων της Πρεσβείας – Προξενείου ή για την κατοικία του Πρέσβη – Πρόξενου, με απόφαση κάθε φορά του Υπουργού Οικονομικών.

xi. Απαλλαγή σεισμοπλήκτων

Σύμφωνα με το Ν. 867/1979, όπως ισχύει, οι συμβάσεις αγοράς ακινήτων με σεισμοδάνειο απαλλάσσονται από το φόρο μέχρι το ύψος του σεισμοδανείου και της αρωγής, εφόσον ο αγοραστής και ο δικαιούχος ήταν κύριος του ακινήτου κατά το χρόνο του σεισμού. Ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων για τους σεισμόπληκτους ισχύουν και για τους πληγέντες από πλημμύρες, πυρκαγιές και κατολισθήσεις, σύμφωνα με το άρθρο 10 του Ν. 2576/1998.

xii. Απαλλαγή βάση ειδικής διάταξης νόμου.

3.1.3 ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

Σύμφωνα με το άρθρο 1 του Α.Ν. 1521/1950, οι περιπτώσεις που επιβάλλεται φόρος μεταβίβασης ακινήτων είναι οι εξής:

- i. Η μεταβίβαση με αντάλλαγμα εμπράγματος δικαιώματος.
- ii. Η σύσταση δουλείας.
- iii. Η παραίτηση από εμπράγματο δικαίωμα υπέρ ορισμένου προσώπου.
- iv. Η αναγνώριση με αντάλλαγμα, εμπράγματος δικαιώματος επί ακινήτου με σύμβαση ή με μονομερή δήλωση.

- v. Η αναγνώριση με δικαστική απόφαση.
- vi. Η αναγκαστική απαλλοτρίωση για δημόσια ωφέλεια.
- vii. Ο πλειστηριασμός ακινήτου.
- viii. Η ανταλλαγή ακινήτων.
- ix. Η διανομή ακινήτων.
- x. Η συνένωση ακινήτων.
- xi. Η μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας διαλυόμενης εταιρείας.
- xii. Η αυτούσια απόληψη μερίδων αποσυρόμενων εταίρων.
- xiii. Η καταδίκη σε δήλωση βουλήσεως.
- xiv. Η μεταγραφή δικαστικής απόφασης εικονικότητας συμβολαίου.
- xv. Η σύσταση ή τροποποίηση οριζόντιας ή κάθετης ιδιοκτησίας.
- xvi. Η δωρεά με τον όρο της ισόβιας παροχής.
- xvii. Η μεταβίβαση μηχανημάτων.
- xviii. Η διπλή μεταβίβαση σε προσύμφωνο.
- xix. Η επανάληψη ή διόρθωση συμβολαίου.
- xx. Η μεταβίβαση επιφάνειας μεγαλύτερης της κτηθείσης.
- xxi. Η μεταβίβαση ακινήτου κτηθέντος με χρησικτησία.
- xxii. Η μεταβίβαση σε εκτέλεση εργολαβικού προσυμφώνου.
- xxiii. Η εφαρμογή αμάχητου τεκμηρίου.
- xxiv. Η μεταβίβαση κατά το ελληνικό δίκαιο στο Προξενείο που βρίσκεται στην αλλοδαπή.
- xxv. Η μεταβίβαση κατά το αλλοδαπό δίκαιο.
- xxvi. Η περαιτέρω πλην της πρώτης, μεταβίβαση του τίτλου μεταφοράς συντελεστή δόμησης.
- xxvii. Η παραχώρηση του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης επί κοινόκτητων κύριων, βοηθητικών ή ειδικών χώρων κτισμάτων ή επί κοινόκτητου τμήματος οικοπέδου.

3.1.4 ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ

Παραγραφή είναι η απόσβεση του δικαιώματος του δημοσίου να επιβάλλει φόρο, διότι δεν άσκησε το δικαίωμά του αυτό εντός της οριζόμενης από το νόμο προθεσμίας. Δικαιολογητικός λόγος της παραγραφής στο φορολογικό δίκαιο είναι η ανάγκη γρήγορης εκκαθάρισης των φορολογικών εκκρεμοτήτων για λόγους ορθολογικού προγραμματισμού των δημοσίων εσόδων και εξόδων. Με τη διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 12 ορίζεται ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή φόρου μεταβίβασης. Έτσι σύμφωνα με την ανωτέρω διάταξη το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου μεταβίβασης παραγράφεται μετά πέντε (5) έτη από το τέλος του έτους, εντός του οποίου είχε επιδοθεί η δήλωση φόρου μεταβίβασης. Από τη διάταξη προκύπτει ότι η Δ.Ο.Υ. στην οποία έχει υποβληθεί η δήλωση Φ.Μ.Α., έχει υποχρέωση μέσα σε πέντε (5) έτη από το τέλος του έτους στο οποίο υποβλήθηκε ή δήλωση, να κοινοποιήσει στον υπόχρεο σε φόρο, φύλλο ελέγχου για να διακόψει την παραγραφή. Αν για οποιοδήποτε λόγο δεν υποβλήθηκε δήλωση Φ.Μ.Α. το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά πάροδο δέκα πέντε (15) ετών από το τέλος του έτους στο οποίο έπρεπε να υποβληθεί η δήλωση φόρου μεταβίβασης.

3.1.5 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΑΠΟΡΡΗΤΟ

Η φορολογική νομοθεσία με τις διατάξεις περί φορολογικού απορρήτου επιδιώκει τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης των φορολογουμένων προς τις φορολογικές υπηρεσίες, εδραιώνοντας έτσι την πεποίθηση ότι τα στοιχεία που παρέχουν στα φορολογικά όργανα για την πραγματική οικονομική τους κατάσταση δεν πρόκειται να γνωστοποιηθούν σε τρίτους, ενδεχομένως ανταγωνιστές ή αντιδίκους τους, με συνέπεια τη βλάβη των συμφερόντων τους. Στη Φορολογία Μεταβίβασης Ακινήτων δεν υφίστανται διατάξεις οι οποίες ευθέως να αναφέρονται στο φορολογικό απόρρητο. Ενόψει της παραπομπής του άρθρου του άρθρου 12 του Α.Ν. 1521/1950, στις διαδικαστικού περιεχομένου διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος, έχει γίνει δεκτό ότι και στη Φορολογία Μεταβίβασης Ακινήτων το φορολογικό απόρρητο διέπεται από τις ακόλουθες διατάξεις:

- Του άρθρου 19 του Α.Ν. 1839/1951, σύμφωνα με την οποία οι φορολογικές δηλώσεις της άμεσης και έμμεσης φορολογίας, τα φορολογικά στοιχεία, οι εκθέσεις εκτίμησης και ελέγχου, τα φύλλα ελέγχου και οι πράξεις ή οι αποφάσεις των φορολογικών Αρχών είναι απόρρητα και απαγορεύεται η γνωστοποίησή τους σε οποιονδήποτε τρίτο.

- Του άρθρου 85 Ν. 2238/1994, με τη διάταξη αυτή τονίζεται ότι οι φορολογικές δηλώσεις χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για φορολογικούς σκοπούς και διευκρινίζεται ότι όλα τα προαναφερθέντα στοιχεία είναι απόρρητα και δεν επιτρέπεται η γνωστοποίηση τους σε οποιονδήποτε άλλον, εκτός από το φορολογούμενο στον οποίο αφορούν τα στοιχεία αυτά. Η παραβίαση του φορολογικού απορρήτου συνιστά αφενός πειθαρχικό αδίκημα που τιμωρείται κατά τις οικείες διατάξεις του πειθαρχικού δίκαιου και αφετέρου ποινικό αδίκημα που τιμωρείται σύμφωνα με τις διατάξεις του Ποινικού Κώδικα για παράβαση καθήκοντος.

3.2 ΦΟΡΟΣ ΑΥΤΟΜΑΤΟΥ ΥΠΕΡΤΙΜΗΜΑΤΟΣ

Σύμφωνα με το άρθρο 2 του Ν.3427/2005, ο Φ.Α.Υ. επιβάλλεται σε ακίνητα που αποκτώνται με οποιαδήποτε αιτία μετά την 1^η Ιανουαρίου 2006 και μεταβιβάζονται περαιτέρω με επαχθή αιτία. Επομένως, κατά τη μεταβίβαση με επαχθή αιτία ακινήτων, τα οποία αποκτήθηκαν από τον πωλητή προ της 1^{ης} Ιανουαρίου 2006, δεν επιβάλλεται Φ.Α.Υ. Ως κτήση του ακινήτου για την επιβολή του Φ.Α.Υ. νοείται η αγορά ή η με άλλη αιτία κτήση του (δωρεά, κληρονομιά κ.λπ.), ανεξάρτητα από τη μεταγραφή της σχετικής μεταβιβαστικής πράξης. Ως χρόνος κτήσης του ενώ η έλλειψη μεταγραφής της δε συνεπάγεται έλλειψη κτήσης. Σε περίπτωση που μεταβιβάζεται ακίνητο, το οποίο έχει αποκτηθεί τμηματικά, δηλαδή κατά ένα ποσοστό (ιδανικό μερίδιο) πριν από την 1/1/2006 και κατά το υπόλοιπο ποσοστό μετά την 1/1/2006, Φ.Α.Υ. επιβάλλεται μόνο για τη μεταβίβαση του ποσοστού επί του ακινήτου που έχει αποκτηθεί μετά την 1/1/2006.

Στην έννοια του όρου μεταβίβαση για την επιβολή του Φ.Α.Υ. θεωρείται :

- i. Η μεταβίβαση της πλήρους ή ψιλής κυριότητας (αδιάφορο αν αυτή γίνεται υπό αναβλητική ή διαλυτική αίρεση ή με τον όρο της εξώνησης).
- ii. Η σύσταση επικαρπίας, οίκησης ή άλλης δουλειάς.
- iii. Η παραίτηση από την κυριότητα ακινήτου.
- iv. Η σύσταση, η απόσβεση ή η μεταβίβαση μαζί με το δεσπόζον ακίνητο πραγματικής δουλειάς των άρθρων 1118 έως 1141 του Α.Κ..

- v. Η κάθε περαιτέρω – πλην της πρώτης – μεταβίβαση του τίτλου μεταφοράς συντελεστή δόμησης.
- vi. Η παραχώρηση του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης σε κοινόκτητους κύριους , βοηθητικούς ή ειδικούς χώρους κτισμάτων ή σε κοινόκτητο τμήμα οικοπέδου.
- vii. Η ανάκληση απαλλοτρίωσης , η οποία έχει συντελεστεί υπέρ προσώπου υποκειμένου σε Φ.Α.Υ. ,(π.χ. υπέρ ιδιώτη και όχι υπέρ του Δημοσίου). Κατά την ανάκτηση της απαλλοτρίωσης ως πωλητής (ο οποίος είναι και ο υπόχρεος σε Φ.Α.Υ.) θεωρείται το πρόσωπο υπέρ του οποίου είχε συντελεστεί η απαλλοτρίωση.
- viii. Η εκποίηση ακινήτου συνεπεία εκούσιου ή δικαστικού πλειστηριασμού. Εξαιρείται της επιβολής του Φ.Α.Υ. η εκποίηση ακινήτου συνεπεία αναγκαστικού πλειστηριασμού, καθώς πρόκειται για μεταβίβαση με αναγκαστικό χαρακτήρα.

3.2.1 ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Σύμφωνα με το άρθρο 4 και 5 του Ν.3427/2005, ο Φ.Α.Υ. καταβάλλεται εξ ολοκλήρου με την υποβολή της δήλωσης και πριν από την κατάρτιση του μεταβιβαστικού συμβολαίου από τον πωλητή. Αρμόδια Δ.Ο.Υ για την υποβολή της δήλωσης είναι η Δ.Ο.Υ. στην περιφέρεια της οποίας υπάγεται το ακίνητο.

3.2.2 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ

Σύμφωνα με το άρθρο 6 του Ν. 3427/2005, ο συντελεστής του Φ.Α.Υ. ορίζεται σε ποσοστό:

- i. Είκοσι τοις εκατό (20%), αν η μεταβίβαση γίνει σε χρονικό διάστημα έως και πέντε (5) ετών από την κτήση του ακινήτου,
- ii. Δέκα τοις εκατό (10%),αν η μεταβίβαση γίνει σε χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των πέντε (5)έως και δεκαπέντε (15) ετών από την κτήση του ακινήτου
- iii. Πέντε τοις εκατό (5%), αν η μεταβίβαση γίνει σε χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των δεκαπέντε (15) έως και είκοσι πέντε (25) ετών από την κτήση του ακινήτου.

Αν η μεταβίβαση γίνει μετά την πάροδο είκοσι πέντε ετών από την κτήση του ακινήτου ή του εμπράματου επ' αυτού δικαιώματος, δεν επιβάλλεται Φ.Α.Υ.. προκειμένου να διαπιστωθεί ο αριθμός των ετών που διέρρευσε μεταξύ κτήσης και πώλησης, ώστε να

εφαρμοστεί ο ανάλογος συντελεστής, λαμβάνεται το χρονικό διάστημα μεταξύ της ακριβούς ημερομηνίας κατάρτισης της δικαιοπραξίας κτήσης του ακινήτου και της ακριβούς ημερομηνίας υπογραφής του συμβολαίου πώλησής του. Το ύψος των συντελεστών του Φ.Α.Υ. μειώνεται σε σχέση με το χρονικό διάστημα που παρέμεινε το μεταβιβαζόμενο ακίνητο στην ιδιοκτησία του υπόχρεου στο φόρο πωλητή, με ανώτατο όριο τα είκοσι πέντε χρόνια. Κατά αυτό τον τρόπο επιβαρύνονται περισσότερο οι βραχυχρόνιες υπεραξίες, ενώ σε μεταβιβάσεις ακινήτων μετά την πάροδο είκοσι πέντε ετών από την κτήση δεν επιβάλλεται Φ.Α.Υ..

3.2.3 ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΑΥΤΟΜΑΤΟΥ ΥΠΕΡΤΙΜΗΜΑΤΟΣ

Σύμφωνα με το άρθρο 7 του Ν. 3427/2005, πέραν του δημοσίου, των ν.π.δ.δ. και των ο.τ.α., απαλλάσσονται από το Φ.Α.Υ.

- i. Οι ιεροί ναοί και ιερές μονές.
- ii. Η μεταβίβαση ακινήτων από μη κερδοσκοπικό οικοδομικό συνεταιρισμό στα μέλη του, καθόσον αφενός μεν οι εν λόγω συνεταιρισμοί συστήνονται με αποκλειστικό σκοπό τη διευκόλυνση των μελών τους για τη στέγασή τους, αφετέρου δε τα ακίνητα που αποκτούν αποτελούν κατ' ουσίαν ακίνητη περιουσία των μελών τους.
- iii. Η πρώτη μετά την έκδοση μεταβίβαση του τίτλου μεταφοράς συντελεστή δόμησης, με σκοπό τη μη επιβάρυνση των δικαιούχων μεταφοράς συντελεστή δόμησης, η ιδιοκτησία των οποίων υπόκειται σε περιορισμούς, ως προς την αξιοποίηση της (διατηρητέα κτίρια κ.λπ.), πράξη της Διοίκησης.
- iv. Η πώληση οικοδομής που ανέγερσης και πώλησης οικοδομών και του οποίου τα καθαρά κέρδη από τις εργασιακές αυτές υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος, καθώς επίσης η μεταβίβαση ακινήτου από οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση, για την οποία υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, κατά τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994, δεδομένου ότι η υπεραξία από την πώληση των ακινήτων υπόκειται σε φόρο εισοδήματος.

3.2.4 ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΜΗ ΥΠΑΓΩΓΗΣ ΣΕ ΦΟΡΟΥ ΑΥΤΟΜΑΤΟΥ ΥΠΕΡΤΙΜΗΜΑΤΟΣ

- i. Η μεταγραφή δικαστικής απόφασης της παραγράφου 3 του άρθρου 2 του α.ν. 1521/1950, καταδίκη σε δήλωση βουλήσεως λόγω μη εκτέλεσης προσυμφώνου μεταβίβασης, δικαστική απόφαση αναγνωριστική της κυριότητας επί ακινήτου στο όνομα κάποιου προσώπου, λόγω υπέρβασης εντολής του φερόμενου ως εντολοδόχου αυτού, δικαστική απόφαση με την οποία ακυρώνεται λόγω εικονικότητας συμβόλαιο μεταβίβασης ακινήτου, δικαστική απόφαση αναγνωριστική της κυριότητας επί ακινήτου λόγω συμπλήρωσης των όρων της τακτικής ή έκτακτης χρησικτησίας ή από οποιαδήποτε άλλη αιτία κ.λπ.
- ii. Η επικύρωση ανώμαλων δικαιοπραξιών.
- iii. Η αυτούσια διανομή, ανταλλαγή ή συνένωση ακινήτων.
- iv. Η κατά τη διάλυση εταιρίας μεταβίβαση της ακίνητης περιουσίας της στα μέλη της.
- v. Η μεταβίβαση ποσοστών εξ αδιαιρέτου κυριότητας επί οικοπέδου ή γηπέδου, εφόσον έχει το χαρακτήρα εργολαβικού ανταλλάγματος για την ανέγερση επί του οικοπέδου ή γηπέδου οικοδομής, καθώς επίσης η μεταβίβαση ποσοστών εξ αδιαιρέτου κυριότητας επί του οικοπέδου ή γηπέδου από την αντιπαροχή του οικοπεδούχου.

Ως εκ τούτου, στις περιπτώσεις ανέγερσης οικοδομής από κατ' επάγγελμα εργολάβο-κατασκευαστή (υποκείμενο σε Φ.Π.Α.) με το σύστημα της αντιπαροχής δεν υπάγονται σε Φ.Α.Υ. (διότι δε συνιστούν περαιτέρω μεταβίβαση), έστω κι αν έχει αποκτηθεί το οικόπεδο, επί του οποίου ανεγείρεται η οικοδομή, μετά την 1/1/2006, οι παρακάτω μεταβιβάσεις:

- Η μεταβίβαση διαμερίσματος από το εργολαβικό ανάλλαγμα του εργολαβικού σε τρίτον- πελάτη αυτού.
- Η μεταβίβαση ποσοστών εξ αδιαιρέτου οικοπέδου από το εργολαβικό ανάλλαγμα στον ίδιο τον εργολάβο.
- Η μεταβίβαση ποσοστών εξ αδιαιρέτου οικοπέδου από την αντιπαροχή του οικοπεδούχου.
- Σκοπός των ρυθμίσεων αυτών είναι η μη επιβάρυνση του οικοπεδούχου με έναν πρόσθετο φόρο πλέον του Φ.Π.Α..

3.2.5 ΔΙΑΔΙΚΑΣΤΙΚΑ ΖΗΤΗΜΑΤΑ

Σύμφωνα με το άρθρο 8 του Ν. 3427/2005, για την υποχρέωση και τη διαδικασία υποβολής της δήλωσης, την καταβολή του φόρου, τις συνέπειες της μη δήλωσης, της εκπρόθεσμης και της ανακριβούς δήλωσης, τον έλεγχο της δήλωσης από τη φορολογούσα αρχή, τη διαδικασία επίλυσης των φορολογικών διαφορών, τη διαδικασία βεβαίωσης και είσπραξης, την επιστροφή του φόρου, τις υποχρεώσεις συμβολαιογράφων, υποθηκοφυλάκων και Δημοσίων Αρχών καθώς και για κάθε άλλο θέμα που δε ρυθμίζεται διαφορετικά από τις διατάξεις του Ν. 3427/2005 εφαρμόζονται οι διατάξεις του Α.Ν. 1521/1950, όπως ισχύουν.

3.2.6 ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ

Σύμφωνα με το άρθρο 9 του Ν. 3427/2005, το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου υποβλήθηκε η οικεία δήλωση. Σε περίπτωση μη υποβολής της δήλωσης το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών.

3.3 ΤΕΛΟΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

Σύμφωνα με το άρθρο 11 του Ν.3427/2005, το τέλος συναλλαγής επιβάλλεται σε ακίνητα που αποκτώνται με οποιαδήποτε αιτία μετά την 1η Ιανουαρίου 2006 και μεταβιβάζονται περαιτέρω με επαχθή αιτία. Ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων καταργείται και αντικαθίσταται από το τέλος συναλλαγής, προκειμένου για τις περαιτέρω μεταβιβάσεις ακινήτων που έχουν αποκτηθεί μετά την 1/1/2006, ενώ η επιβολή του φόρου μεταβίβασης περιορίζεται στις μεταβιβάσεις ακινήτων που έχουν αποκτηθεί με οποιαδήποτε αιτία (αγορά, δωρεά, κληρονομιά κ.λπ.) πριν από την 1/1/2006. Κατ' εξαίρεση, αντί του τέλους συναλλαγής επιβάλλεται φόρος μεταβίβασης στις περιπτώσεις μεταβίβασης νεόκτιστης οικοδομής που ανεγέρθηκε επί οικοπέδου ή γηπέδου που αποκτήθηκε μετά την 1/01/2006. Επομένως, ακίνητα που μεταβιβάζονται για πρώτη φορά μετά την ανέγερσή τους υπάγονται στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων, δεδομένου ότι τα ακίνητα αυτά έχουν διαφοροποιηθεί σε σχέση με τη μορφή που είχαν κατά την κτήση τους (αδόμητο οικόπεδο ή γήπεδο, οικοδομή στην οποία δεν έχει εξαντληθεί ο συντελεστής δόμησης), λόγω της περαιτέρω ανέγερσης

κτισμάτων. Διευκρινίζεται ότι στις περιπτώσεις αυτές δεν επιβάλλεται Φ.Α.Υ. στον πωλητή του ακινήτου. Επίσης σε περίπτωση μεταβίβασης με επαχθεί αιτία (πώληση, διανομή, ανταλλαγή), ακινήτου εντός πενταετίας από την κτήση του που αποκτήθηκε με γονική παροχή από την 13/12/2007, επιβάλλεται φόρος μεταβίβασης αντί τέλους συναλλαγής.

3.3.1 ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΤΕΛΟΥΣ

Σύμφωνα με το άρθρο 13 και 14 του Ν. 3427/2005, το τέλος συναλλαγής καταβάλλεται εξ ολοκλήρου με την υποβολή της δήλωσης και πριν από την κατάρτιση του μεταβιβαστικού συμβολαίου από τον αγοραστή. Αρμόδια Δ.Ο.Υ. για την υποβολή της δήλωσης είναι η Δ.Ο.Υ. στην περιφέρεια της οποίας υπάγεται το ακίνητο.

3.3.2 ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ – ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΤΟΥ ΤΕΛΟΥΣ

Σύμφωνα με το άρθρο 12 και 15 του Ν. 3427/2005, το τέλος συναλλαγής υπολογίζεται σε ποσοστό 1% επί της αξίας του μεταβιβαζόμενου ακινήτου, η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων ή με το σύστημα των συγκριτικών στοιχείων (όπου δε εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα), σε περίπτωση δε που το δηλούμενο τίμημα (ή το εκπλειστηρίασμα επί αναγκαστικού ή εκούσιου πλειστηριασμού) είναι μεγαλύτερο της αξίας που προκύπτει με την εφαρμογή των ανωτέρω συστημάτων υπολογισμού της αξίας, το τέλος συναλλαγής υπολογίζεται με βάση το μεγαλύτερο τίμημα ή εκπλειστηρίασμα. Σε περίπτωση διανομής, ανταλλαγής ή συνένωσης ακινήτων το τέλος συναλλαγής υπολογίζεται σε ποσοστό 1% επί της αξίας των ακινήτων που λαμβάνει ο κάθε συμβαλλόμενος.

3.3.3 ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΑΠΟ ΤΟ ΤΕΛΟΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ

Για την επιβολή του τέλους συναλλαγής επιβάλλονται οι παρακάτω περιπτώσεις:

- i. Η διανομή, ανταλλαγή και η συνένωση ακινήτων, τα οποία αποκτήθηκαν στο σύνολό τους ή μερικώς μετά την 1/1/2006. Επομένως, σε τέλος συναλλαγής υπάγονται οι συμβάσεις διανομής, ανταλλαγής ή συνένωσης ακινήτων, που έχουν αποκτηθεί σε διαφορετικά χρονικά σημεία, αλλά εξ' αυτών πριν από την 1/1/2006 και άλλα μετά την 1/1/2006. Κρίσιμο στοιχείο για την επιβολή του τέλους συναλλαγής στις εν λόγω

περιπτώσεις είναι τουλάχιστον ένα από τα ακίνητα να έχει αποκτηθεί μετά την 1/1/2006.

- ii. Οι περιπτώσεις α', β', γ', δ', ε' και η' της παραγράφου 3 και της παραγράφου 4 του άρθρου 1 καθώς και οι περιπτώσεις του άρθρου 2 του Α.Ν. 1521/1950, μετά την εφαρμογή του παρόντος, υπόκεινται σε τέλος συναλλαγής, υπό την προϋπόθεση ότι συντελείται με αυτές περαιτέρω μεταβίβαση δηλαδή η κτήση να έχει συντελεσθεί μετά την 1/1/2006. Επισημαίνεται ότι επιβάλλεται Φ.Α.Υ. στις ανωτέρω περιπτώσεις.

3.3.4 ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΜΗ ΥΠΑΓΩΓΗΣ ΣΤΟ ΤΕΛΟΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ

Η μεταβίβαση ποσοστών εξ αδιαιρέτου κυριότητας επί οικοπέδου ή γηπέδου, εφόσον έχει το χαρακτήρα εργολαβικού ανταλλάγματος για την ανέγερση επί του οικοπέδου ή γηπέδου οικοδομής, καθώς επίσης η μεταβίβαση ποσοστών εξ αδιαιρέτου κυριότητας επί του οικοπέδου ή γηπέδου από την αντιπαροχή του οικοπέδου. Ως εκ τούτου, στις περιπτώσεις ανέγερσης οικοδομής από κατ' επάγγελμα εργολάβο - κατασκευαστή (υποκείμενο σε Φ.Π.Α.) με το σύστημα της αντιπαροχής δεν υπάγονται σε τέλος συναλλαγής ακινήτων (διότι δε συνιστούν περαιτέρω μεταβίβαση), έστω κι αν έχει αποκτηθεί το οικόπεδο, επί του οποίου ανεγείρεται η οικοδομή, μετά την 1/1/2006, οι παρακάτω μεταβιβάσεις:

- i. Η μεταβίβαση διαμερίσματος από το εργολαβικό ανάλλαγμα του εργολάβου σε τρίτον – πελάτη αυτού.
- ii. Η μεταβίβαση ποσοστών εξ αδιαιρέτου οικοπέδου από το εργολαβικό ανάλλαγμα στον ίδιο τον εργολάβο.
- iii. Η μεταβίβαση ποσοστών εξ αδιαιρέτου οικοπέδου από την αντιπαροχή του οικοπεδούχου.

Οι ανωτέρω μεταβιβάσεις διέπονται από τη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων.

3.3.5 ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΑΠΟ ΤΟ ΤΕΛΟΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ

Σύμφωνα με το άρθρο 16 του Ν. 3427/2005, από το τέλος συναλλαγής απαλλάσσονται μόνο:

- i. Το Δημόσιο, τα ν.π.δ.δ., οι ο.τ.α., οι ιεροί ναοί και οι ιερές μονές.

- ii. Οι δικαιούχοι απαλλαγής πρώτης κατοικίας μέχρι του ποσού που ορίζεται κατά τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν. 1078/1980, όπως ισχύουν.
- iii. Οι αγρότες κατά την αγορά ή ανταλλαγή γεωργικών ή κτηνοτροφικών εκτάσεων κατά τις διατάξεις των Ν. 634/1977 και ν. 2520/1997, όπως ισχύουν.
- iv. Η εισφορά και μεταβίβαση ακινήτων κατά την συγχώνευση ή μετατροπή επιχειρήσεων κατά τις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/1972, όπως ισχύουν.
- v. Η εισφορά και μεταβίβαση ακινήτων κατά το μετασχηματισμό επιχειρήσεων κατά τις διατάξεις του Ν. 2166/1993, όπως ισχύουν.
- vi. Η αναγκαστική απαλλοτρίωση κτημάτων κατά τις διατάξεις του Αγροτικού Κώδικα.
- vii. Η ανάκληση απαλλοτρίωσης ακινήτων.
- viii. Η μεταβίβαση ακινήτων από μη κερδοσκοπικό οικοδομικό συνεταιρισμό στα μέλη του.
- ix. Οι αγορές ακινήτων από αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις για τη δημιουργία επιχειρήσεων μέσα στην περιφέρειά τους, κατά τις διατάξεις του άρθρου 35 του Ν. 2810/2000.
- x. Η μεταβίβαση ακινήτων προς αμοιβαία κεφάλαια ακίνητης περιουσίας καθώς και η μεταβίβαση ακινήτων προς εταιρίες επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία, κατά τις διατάξεις του Ν. 2778/1999.
- xi. Οι εταιρίες επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία στην περίπτωση που σχηματισθούν μετά από συγχώνευση δύο ή περισσότερων εταιριών, οι οποίες διαθέτουν ακίνητη περιουσία, ή μετά από διασπορά ή απόσχιση υφιστάμενης εταιρίας που εισφέρει ακίνητη περιουσία της σε νέο ή υφιστάμενο νομικό πρόσωπο το οποίο λειτουργεί ως εταιρία επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία, κατά τις διατάξεις του Ν. 2778/1999.
- xii. Η αγορά ακινήτων από πληγέντες από σεισμούς, πλημμύρες και λοιπές θεομηνίες κατά τις διατάξεις των Ν.867/1979 και Ν.2576/1998, όπως ισχύουν.
- xiii. Η αγορά ακινήτων από τον Οργανισμό Σχολικών Κτιρίων (Ο.Σ.Κ.).
- xiv. Οι συγχωνεύσεις ανωνύμων κτηματικών εταιριών, εφόσον η απορροφώσα κατέχει το σύνολο των μετοχών της απορροφώμενης, κατά της διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 11 του Ν. 3091/2002, όπως ισχύουν.

Η ανωτέρω απαρίθμηση των απαλλαγών είναι περιοριστική. Κάθε άλλη γενική ή ειδική διάταξη που αφορά απαλλαγές από φόρους ή τέλη, πλην των ανωτέρω, δεν έχει εφαρμογή για το τέλος συναλλαγής.

3.3.6 ΔΙΑΔΙΚΑΣΤΙΚΑ ΖΗΤΗΜΑΤΑ

Σύμφωνα με το άρθρο 17 του Ν. 3427/2005, για την υποχρέωση και τη διαδικασία υποβολής της δήλωσης, την καταβολή του τέλους, τις συνέπειες της μη δήλωσης, της εκπρόθεσμης και της ανακριβούς δήλωσης, τον έλεγχο της δήλωσης από την φορολογούσα αρχή, τη διαδικασία επίλυσης των φορολογικών διαφορών, τη διαδικασία βεβαίωσης και είσπραξης, την επιστροφή του τέλους, τις υποχρεώσεις συμβολαιογράφων, υποθηκοφυλάκων και Δημοσίων Αρχών καθώς και για κάθε άλλο θέμα που δε ρυθμίζεται διαφορετικά από τις διατάξεις του Ν. 3427/2005, εφαρμόζονται οι διατάξεις του Α.Ν. 1521/1950, που ισχύουν.

3.3.7 ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ

Σύμφωνα με το άρθρο 18 του Ν. 3427/2005, το δικαίωμα του Δημοσίου για την υποβολή του τέλους παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου υποβλήθηκε η οικεία δήλωση. Σε περίπτωση μη υποβολής της δήλωσης το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του τέλους παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης.

3.4 ΛΟΙΠΟΙ ΦΟΡΟΙ ΚΑΙ ΤΕΛΗ

Στις προηγούμενες παραγράφους αναλύσαμε τους τρεις (3) από τους πιο βασικότερους φόρους που επιβαρύνουν επιπλέον τα ακίνητα και μαζί με τον Φ.Π.Α. αποτελούν αναμφίβολα τους θεμελιωτές του κυκλώματος της λειτουργίας του Φ.Π.Α. των ακινήτων. Όμως μετά τις αλλαγές που έγιναν στη φορολογία των ακινήτων παραμένουν επιπλέον φόροι και τέλη που επιβαρύνουν εξίσου τα ακίνητα και αναφέρονται εξής παρακάτω ταξινομημένοι με βάση το στάδιο πραγματοποίησής τους.

3.4.1 ΦΟΡΟΙ ΤΕΛΗ – ΚΡΑΤΗΣΕΙΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ

- i. Φόρος εισοδήματος μισθωμάτων (18% – 45%).
- ii. Συμπληρωματικός φόρος εισοδήματος ακινήτων (1,5% - 3%).
- iii. Τέλος χαρτοσήμου ΟΓΑ (πλην κατοικιών) (3,6%).
- iv. Κράτηση στα μισθώματα από το δημόσιο υπέρ Μ.Τ.Π.Υ. (3%).
- v. Κράτηση στα μισθώματα από τους δοτά υπέρ Τ.Α.Δ.Κ.Υ. (2%).

3.4.2 ΦΟΡΟΙ – ΤΕΛΗ ΚΑΤΑ ΤΗ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

- i. Δημοτικός φόρος μεταβίβασης ακινήτων (3% επί ΦΜΑ).
- ii. Φόρος ανταλλαγής (4% - 5%).
- iii. Φόρος διανομής ακινήτων (2 – 2,5%).
- iv. Φόρος χρησικτησίας ακινήτων (8% - 10%).
- v. Τέλος υπέρ ταμείου νομικών κατά τη σύνταξη συμβολαίων (6,50%ο).
- vi. Τέλος υπέρ ταμείου νομικών κατά τη μεταγραφή (1,25%ο).
- vii. Πρόσθετο τέλος μεταγραφής συμβολαίων (4,5%ο - 7,5%ο).

3.4.3 ΦΟΡΟΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ – ΓΟΝΙΚΗΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΚΑΙ ΔΩΡΕΑΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

- i. Φόρος κληρονομιάς η γονικής παροχής ακινήτων.
 - A. Κατηγορία προς τέκνα (γονική παροχή), εγγονούς, συζύγους, γονείς (5% - 10%).
 - B. Κατηγορία προς κατιόντες αδελφούς, θείους, παππούδες (5% - 20%).
 - Γ. Κατηγορία προς άλλους συγγενείς και ξένους (20% - 40%).
- ii. Φόρος δωρεάς ακινήτων.
 - A. Κατηγορία προς τέκνα (γονική παροχή), εγγονούς, συζύγους, γονείς (5% - 20%).
 - B. Κατηγορία προς κατιόντες αδελφούς, θείους, παππούδες (10% - 30%).
 - Γ. Κατηγορία προς άλλους συγγενείς και ξένους (20% - 40%).

3.4.4 ΕΤΗΣΙΟΙ – ΠΕΡΙΟΔΙΚΟΙ ΦΟΡΟΙ ΕΠΙ ΤΗΣ ΚΑΤΟΧΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

i. Ετήσιος φόρος ακίνητης περιουσίας από 1/1/2010

Ο Φόρος Μεγάλης Ακίνητης αντικατέστησε το Ενιαίο Τέλος Ακινήτων και επιβάλλεται στους ιδιοκτήτες ακινήτων των οποίων η αντικειμενική αξία του συνόλου των ακινήτων τους ξεπερνά το όριο που θέτει κάθε φορά η πολιτεία. Η αξία των ακινήτων των Νομικών Προσώπων φορολογείται με συντελεστή 6‰ ενώ με συντελεστή 1‰ φορολογείται η αξία των κτισμάτων των ακινήτων τα οποία ιδιοχρησιμοποιούνται για την παραγωγή ή την άσκηση εμπορικής δραστηριότητας από επιχειρήσεις ανεξαρτήτου αντικειμένου εργασιών. Ορίζεται επίσης ότι ο φόρος που αναλογεί στη συνολική αξία των κτισμάτων δεν μπορεί να είναι μικρότερος από ένα (1) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο με εξαίρεση τα ημιτελή κτίσματα και τα γεωμετρικά και κτηνοτροφικά κτίρια.

ii. Ετήσιο τέλος ακίνητης περιουσίας (κτίσματα + οικόπεδα) (0,25‰ – 0,35‰).

iii. Ετήσιος φόρος ακίνητης περιουσίας υπεράκτιων εταιριών (15%).

iv. Φόρος αναπροσαρμογής (5% σε γη – 8% στα κτίρια)

3.4.5 ΑΛΛΟΙ ΦΟΡΟΙ - ΤΕΛΗ ΚΑΙ ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΥΠΕΡ Ο.Τ.Α. ΚΑΙ ΤΡΙΤΩΝ

i. Δημοτικά τέλη καθαριότητας – φωτισμού (Ελεύθερα από Ο.Τ.Α.).

ii. Δημοτικός φόρος ηλεκτροδοτούμενων χώρων (Ελεύθερα από Ο.Τ.Α.).

iii. Ειδικό τέλος ανανεώσιμων πηγών ενέργειας (Kwh * Μον. Χρ. €/ Kwh).

iv. Δημοτικά δυνητικά τέλη (Ελεύθερα από Ο.Τ.Α.).

v. Τέλη αποχέτευσης ακινήτων (Από Ο.Τ.Α. – ΔΕΚΟ).

vi. Εισφορές σε γη και χρήμα (σε γη έως 60% - σε χρήμα έως 25%).

vii. Τέλος εγγραφής ακινήτων στο εθνικό κτηματολόγιο (35€/δικαίωμα + 1‰ επί αντ.αξ.)

viii. Εισφορά υπεραξίας λόγω νέων έργων (με το Ν.2508/1997).

ix. Τέλος ανάπλασης υποβαθμισμένων περιοχών υπέρ ΔΕΠΟΣ (με το Ν.2508/1997).

3.4.6 ΦΟΡΟΙ – ΤΕΛΗ ΚΑΙ ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΗΣ ΑΔΕΙΑΣ – ΑΝΕΓΕΡΣΗΣ ΚΤΙΡΙΩΝ – ΑΥΘΑΙΡΕΤΩΝ

- i. Τέλος έκδοσης οικοδομικής άδειας (1% επί προϋπολογισμού).
- ii. Τέλος οικοδομικών εργασιών (ψηφισμα ΚΗ'/1947).
- iii. Κράτηση υπέρ Δήμου, ΤΕΕ, ΤΣΜΕΔΕ (Επί προϋπολογισμό).
- iv. Εργοδοτικές εισφορές προς ΙΚΑ και ΤΕΑΕΔΞΕ (90% επί τεκμαρτό ημερομίσθιο).
- v. Δημοτικά τέλη κατάληψης πεζοδρομίου (Ελεύθερα από Ο.Τ.Α.).
- vi. Τέλος ρευματοδότησης ακινήτων (Υπέρ ΔΕΗ και Δημοσίου).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

ΕΡΕΥΝΑ ΜΕ ΘΕΜΑ ΤΗΝ ΕΠΙΒΟΛΗ ΤΟΥ Φ.Π.Α ΣΤΑ ΑΚΙΝΗΤΑ ΠΟΥ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΘΗΚΕ ΣΤΑ ΟΡΙΑ ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ ΠΡΕΒΕΖΑΣ ΓΙΑ ΤΑ ΕΤΗ 2006 – 2010.

❖ *ΕΚΘΕΣΗ ΤΟΥ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΤΗΣ ΤΡΑΠΕΖΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ ΜΕ ΘΕΜΑ ΤΗΝ ΑΓΟΡΑ ΑΚΙΝΗΤΩΝ – ΤΑΣΕΙΣ 2006 – 2008 ΚΑΙ ΠΡΟΟΠΤΙΚΕΣ ΓΙΑ ΤΟ 2009*

Ο διοικητικής της Τραπέζης Ελλάδος, κ. Γ. Προβόπουλος, παρουσίασε την έκθεση του σχετικά με την αγορά ακινήτων, τις τάσεις που καταγράφηκαν μεταξύ 2006 και 2008 και τις διαφαινόμενες προοπτικές για το 2009. Στην έκθεση επισημαίνεται η συνεχής επιβράδυνση, την τριετία 2006-2008, της ανοδικής τάσης των τιμών των κατοικιών στην Ελλάδα, η αύξηση του συνολικού κόστους κατασκευής νέων κτιρίων κατοικιών, η μείωση το 2008 των συνολικών επενδύσεων στις κατοικίες (29,1%), αλλά και η οριακή επίδραση στο ΑΕΠ από τις εξελίξεις στην αγορά κατοικίας. Παράλληλα, αναφέρεται ότι η αγορά ακινήτων αποτελεί μια ιδιαίτερη αγορά που ασκεί σημαντική επίδραση στη χρηματοοικονομική και, κατ' επέκταση, μακροοικονομική σταθερότητα. Οι μεταβολές των τιμών των ακινήτων, των ενοικίων και των επιτοκίων των στεγαστικών δανείων επηρεάζουν τη συνολική ζήτηση και τον πληθωρισμό και γι' αυτό η αγορά ακινήτων παίζει σημαντικό ρόλο στο μηχανισμό μετάδοσης της νομισματικής πολιτικής και τις οικονομικές εξελίξεις.

Τα ακίνητα αποτελούν το κύριο μέσο εξασφάλισης των τραπεζών έναντι των πιστωτικών κινδύνων για τα στεγαστικά δάνεια και για σημαντικό μέρος των επιχειρηματικών δανείων. Για το λόγω αυτό έχει μεγάλη σημασία η συστηματική καταγραφή και ανάλυση των εξελίξεων στην αγορά ακινήτων, καθώς και των πιθανών επιδράσεών τους σε άλλες σημαντικές μεταβλητές, όπως είναι η κατανάλωση και η αποταμίευση των νοικοκυριών, η αξία του πλούτου και η διάρθρωση του χαρτοφυλακίου τους κ.ά. Με στόχο τη συγκέντρωση αναλυτικών στοιχείων που απαιτούνται για την παρακολούθηση των εξελίξεων στην αγορά ακινήτων, εκδόθηκε πρόσφατα από την Τράπεζα της Ελλάδος η Πράξη Διοικητή υπ' αριθ. 2610/31.10.2008 με θέμα: "Υποβολή από τα πιστωτικά ιδρύματα στοιχείων σχετικά με τα οικιστικά ακίνητα τα οποία αποτελούν αντικείμενο χρηματοδότησης ή εξασφάλιση χορηγούμενων από τα πιστωτικά ιδρύματα δανείων". Σύμφωνα με την Πράξη αυτή, όλα τα

πιστωτικά ιδρύματα που λειτουργούν στην Ελλάδα υποβάλλουν πλέον στην Τράπεζα της Ελλάδος σε μηνιαία βάση αναλυτικά στοιχεία σχετικά με την αξία και τα ποιοτικά χαρακτηριστικά των οικιστικών ακινήτων τα οποία αποτελούν αντικείμενο χρηματοδότησης ή εξασφάλιση χορηγούμενων δανείων. Μέχρι το τέλος Μαρτίου του 2009, στη Βάση Δεδομένων (εκτιμήσεων) οικιστικών ακινήτων που έχει δημιουργηθεί στο Τμήμα Ανάλυσης Αγοράς Ακινήτων της Τράπεζας της Ελλάδος έχουν συγκεντρωθεί στοιχεία για περίπου 375 χιλιάδες οικιστικά ακίνητα, οι εκτιμήσεις της αξίας των οποίων έγιναν κυρίως την περίοδο Ιανουαρίου 2006 - Φεβρουαρίου 2009. Το 72,1% των εκτιμήσεων αυτών (275 χιλ.) αφορά διαμερίσματα, το 18,3% μονοκατοικίες, το 4,5% οικόπεδα άρτια και οικοδομήσιμα και το 4,5% μεζονέτες. Το υλικό αυτό αξιοποιείται ήδη στην κατασκευή επιμέρους δεικτών τιμών των οικιστικών ακινήτων.

❖ **ΕΡΕΥΝΑ ΣΤΑ ΟΡΙΑ ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ ΠΡΕΒΕΖΑΣ**

Στην προσπάθειά μας να μελετήσουμε την οικοδομική δραστηριότητα πραγματοποιήσαμε μια έρευνα στα όρια του νομού της Πρέβεζας σχετικά με την επίδραση της επιβολής του Φ.Π.Α. πάνω στα ακίνητα. Όπως φαίνεται στην παρακάτω ανάλυση την τελευταία πενταετία στην Πρέβεζα η οικοδομική δραστηριότητα μειώθηκε πάνω από το 50%. Θεωρούμε ότι αυτή η μείωση οφείλεται μεταξύ άλλων και στην αύξηση της έμμεσης φορολογίας όπως είναι η επιβολή του Φ.Π.Α. στα ακίνητα, γεγονός που επηρέασε αρνητικά τον κλάδο των κατασκευών και της αγοράς ακινήτων. Για να μελετήσουμε λοιπόν την οικοδομική δραστηριότητα στην ευρύτερη περιοχή του νομού Πρέβεζας συλλέξαμε στοιχεία που αφορούν στην έκδοση οικοδομικών αδειών την περίοδο από 2006 έως και 2010. Τα στοιχεία αυτά δόθηκαν ύστερα από αιτήσεις στην πολεοδομία του Δήμου Πρέβεζας και στην πολεοδομία της Νομαρχιακής αυτοδιοίκησης Νομού Πρέβεζας και παρουσιάζονται στους πίνακες που ακολουθούν στο παρόν κεφάλαιο.

ΕΚΔΟΣΗ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΑΔΕΙΩΝ ΣΤΑ ΟΡΙΑ ΤΟΥ ΔΗΜΟΥ ΠΡΕΒΕΖΑΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ 1.

ΕΤΟΣ	2006	2007	2008	2009	2010
ΑΡ. ΟΙΚΟΔ. ΑΔΕΙΩΝ	215	178	157	177	105

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 1.



ΑΝΑΛΥΣΗ ΠΙΝΑΚΑ 1.

Στον πίνακα 1. εμφανίζεται ο αριθμός των οικοδομικών αδειών που εκδόθηκαν από την πολεοδομία στα όρια του δήμου Πρέβεζας από τα έτη 2006 – 2010, στον οποίο διαπιστώνουμε ότι το έτος 2006 οι οικοδομικές άδειες ανήλθαν στις 215 στη συνέχεια παρατηρούμε ότι το 2007 οι οικοδομικές άδειες έφτασαν στις 178 έχουμε δηλαδή μια μείωση της τάξεως των 37 οικοδομικών αδειών σε σύγκριση με το έτος 2006, η πτώση αυτή είναι απόρροια της ένταξης του Φ.Π.Α. πάνω στα ακίνητα. Το 2008 συνεχίζεται η πτωτική πορεία καθώς έχουμε μια μείωση της τάξεως των 21 οικοδομικών αδειών σε σύγκριση με το έτος 2007 και έτσι ανέρχονται για το έτος αυτό στις 157. Στη συνέχεια παρατηρούμε ότι για το έτος 2009 οι οικοδομικές άδειες ανήλθαν στις 177, βλέπουμε δηλαδή μια αύξηση της τάξεως των 20 οικοδομικών αδειών σε σύγκριση με το έτος 2008, η αύξηση αυτή όμως δεν

συνεχίζεται για το έτος 2010 καθώς οι οικοδομικές άδειες ανήλθαν στις 105, έχουμε δηλαδή μια μείωση σε σύγκριση με το έτος 2009 τις τάξεως των 72 οικοδομικών αδειών.

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΟΣ 1.

Από τα παραπάνω παρατηρούμε ότι:

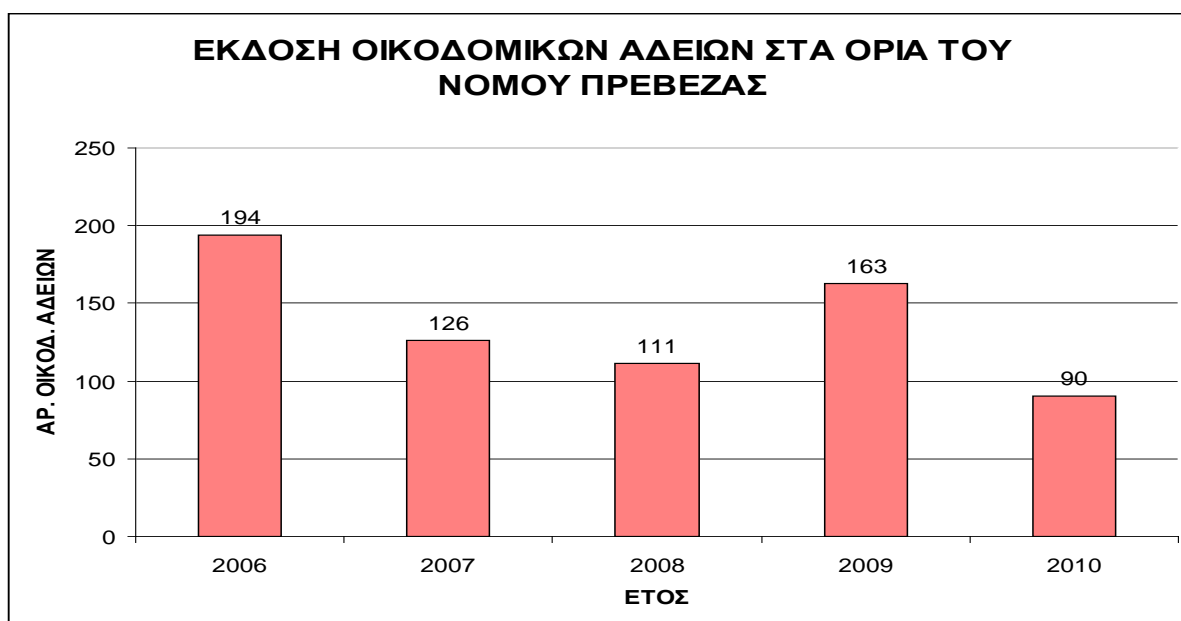
- Υπάρχει πτωτική τάση στην έκδοση οικοδομικών αδειών
- Το 2007 είχαμε μείωση κατά 17% σε σύγκριση με το 2006
- Το 2008 είχαμε μείωση κατά 12% σε σύγκριση με το 2007
- Το 2009 είχαμε αύξηση κατά 13% σε σύγκριση με το 2008
- Το έτος 2009 φαίνεται μια ανάκαμψη που όμως δε συνεχίστηκε το 2010
- Το 2010 είχαμε μείωση κατά 40% σε σύγκριση με το 2009
- ❖ **Η συνολική μείωση μέσα στην 5ετία ανέρχεται στο 51% δηλαδή μέσα σε 5 χρόνια το ενδιαφέρον για ανοικοδόμηση μειώθηκε στο μισό.**

ΕΚΔΟΣΗ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΑΔΕΙΩΝ ΣΤΑ ΟΡΙΑ ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ ΠΡΕΒΕΖΑΣ (ΕΚΤΟΣ ΤΟΥ ΔΗΜΟΥ ΠΡΕΒΕΖΑΣ)

ΠΙΝΑΚΑΣ 2.

ΕΤΟΣ	2006	2007	2008	2009	2010
ΑΡ. ΟΙΚΟΔ. ΑΔΕΙΩΝ	194	126	111	163	90

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 2.



ΑΝΑΛΥΣΗ ΠΙΝΑΚΑ 2.

Στον πίνακα 2. εμφανίζεται ο αριθμός των οικοδομικών αδειών που εκδόθηκαν από την πολεοδομία στα όρια του Νομού Πρέβεζας από τα έτη 2006 – 2010, στον οποίο διαπιστώνουμε ότι το έτος 2006 οι οικοδομικές άδειες ανήλθαν στις 194 στη συνέχεια παρατηρούμε ότι το 2007 οι οικοδομικές άδειες έφτασαν στις 126 έχουμε δηλαδή μια μείωση της τάξεως των 68 οικοδομικών αδειών σε σύγκριση με το έτος 2006, η πτώση αυτή είναι απόρροια της ένταξης του Φ.Π.Α. πάνω στα ακίνητα. Το 2008 συνεχίζεται η πτωτική πορεία καθώς έχουμε μια μείωση της τάξεως των 15 οικοδομικών αδειών σε σύγκριση με το έτος 2007 και έτσι ανέρχονται για το έτος αυτό στις 111. Στη συνέχεια παρατηρούμε ότι για το έτος 2009 οι οικοδομικές άδειες ανήλθαν στις 163, βλέπουμε δηλαδή μια αύξηση της τάξεως των 52 οικοδομικών αδειών σε σύγκριση με το έτος 2008, η αύξηση αυτή όμως δεν

συνεχίζεται για το έτος 2010 καθώς οι οικοδομικές άδειες ανήλθαν στις 90, έχουμε δηλαδή μια μείωση σε σύγκριση με το έτος 2009 τις τάξεως των 73 οικοδομικών αδειών.

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΟΣ 2.

Από τα παραπάνω παρατηρούμε ότι :

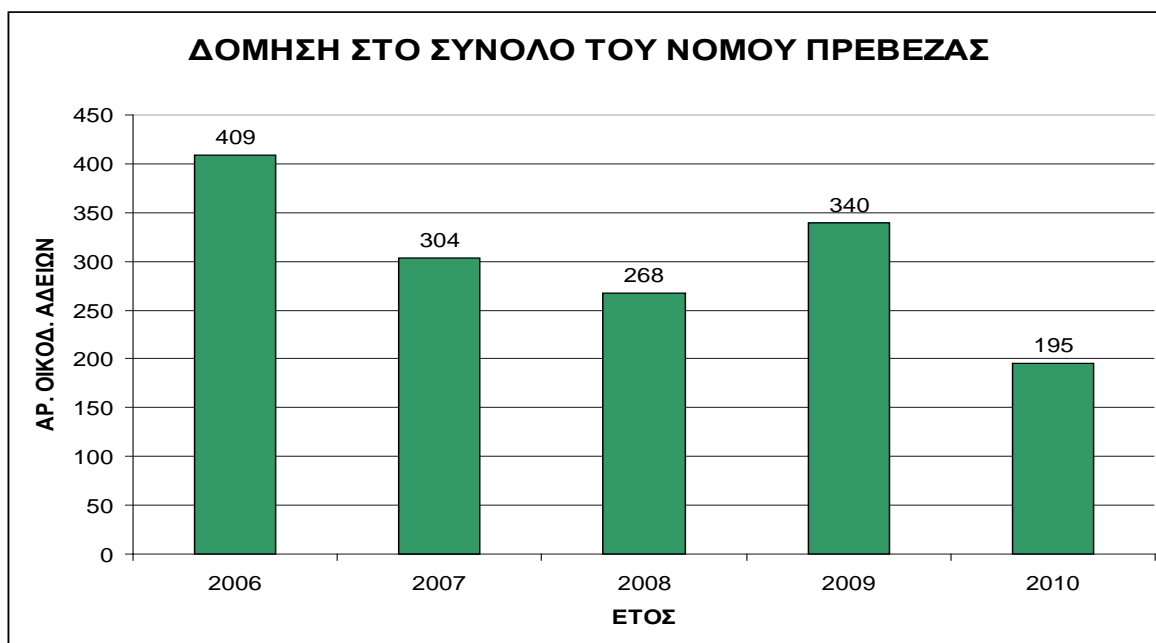
- Υπάρχει πτωτική τάση στην έκδοση οικοδομικών αδειών
- Το έτος 2009 φαίνεται μια ανάκαμψη που όμως δε συνεχίστηκε το 2010
- Το 2007 είχαμε μείωση κατά 35% σε σύγκριση με το 2006
- Το 2008 είχαμε μείωση κατά 12% σε σύγκριση με το 2007
- Το 2009 είχαμε αύξηση κατά 47% σε σύγκριση με το 2008
- Το 2010 είχαμε μείωση κατά 45% σε σύγκριση με το 2009
- ❖ **Η συνολική μείωση μέσα στην 5ετία ανέρχεται στο 54% δηλαδή μέσα σε 5 χρόνια το ενδιαφέρον για ανοικοδόμηση μειώθηκε πάνω από το μισό.**

ΔΟΜΗΣΗ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ ΠΡΕΒΕΖΑΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ 3.

ΕΤΟΣ	2006	2007	2008	2009	2010
ΑΡ. ΟΙΚΟΔ. ΑΔΕΙΩΝ	409	304	268	340	195

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 3.



ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ

Από τα παραπάνω συμπεραίνουμε ότι η έκδοση οικοδομικών αδειών και άρα η δόμηση στην περιοχή της Πρέβεζας παρουσιάζει πτωτική τάση από το 2010 και μετά με εξαίρεση το έτος 2009 που φαίνεται μια μικρή ανάκαμψη που είναι κοινή τόσο στο Δήμο όσο και στην ευρύτερη περιοχή του Νομού. Η ανάκαμψη ενδεχομένως οφείλεται στην οικονομική κρίση και την προσωρινή τάση για επένδυση κάποιων αποταμιεύσεων που όμως δεν καλύπτει το κενό της χορήγησης δανείων.

- ❖ Στο νομό Πρέβεζας από το 2006 μέχρι το 2010 η ανοικοδόμηση μειώθηκε κατά 52%.

❖ **ΜΕΤΡΑ ΕΝΙΣΧΥΣΗΣ ΤΗΣ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΗ ΑΠΟ ΤΟ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**

Σύμφωνα με ανακοίνωση του Υπουργείου Οικονομίας & Οικονομικών το 2009 ανακοινώθηκε από τον κ. Γιάννη Παπαθανασίου ολοκληρωμένο πακέτο μέτρων, όπως την ενίσχυση και στήριξη του κλάδου της οικοδομής και την ενίσχυση του ρυθμού ανάπτυξης και των εσόδων του δημοσίου, σε μια ιδιαίτερα κρίσιμη περίοδο. Συγκεκριμένα τα μέτρα έχουν ως εξής:

- i. Για όσους λάβουν στεγαστικά δάνεια μέχρι 31/12/2010 (τόσο για κατοικίες, όσο και για επαγγελματικά ακίνητα), το Ελληνικό Δημόσιο εγγυάται το επιπλέον 25% του δανείου που μέχρι σήμερα, δεν το χορηγούν οι τράπεζες, αλλά το καλύπτουν οι καταναλωτές. Με τον τρόπο αυτό, το ύψος των στεγαστικών δανείων θα καλύπτει το 100% της εμπορικής αξίας των ακινήτων και όχι το 75%, που ισχύει μέχρι τώρα.
- ii. Μειώνεται η αμοιβή των συμβολαιογράφων, από το 1,2% στο 1% της αξίας του ακινήτου.
- iii. Διπλασιάζεται, από 20% σε 40%, το ποσοστό των δεδουλευμένων τόκων για τα στεγαστικά δάνεια κατοικιών, το οποίο αφαιρείται από το φόρο εισοδήματος που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. Επιπλέον, ενώ μέχρι τώρα η έκπτωση των τόκων αφορά την απόκτηση πρώτης κατοικίας μέχρι 120 τ.μ. και τους τόκους που αντιστοιχούν στο τμήμα του δανείου έως 200.000 ευρώ, η έκπτωση πλέον θα αφορά την απόκτηση οποιασδήποτε κατοικίας μέχρι 200 τ.μ. και τους τόκους που αντιστοιχούν στο τμήμα του δανείου έως 350.000 ευρώ. Το μέτρο αυτό θα ισχύσει για τα στεγαστικά δάνεια που έχουν χορηγηθεί από 1/01/2009 ή θα χορηγηθούν το 2009 και το 2010.
- iv. Στα πλαίσια του ΕΣΠΑ 2007-2013 θα προκηρυχθεί πρόγραμμα, που θα αφορά τη βελτίωση της ενεργειακής συμπεριφοράς των κτιρίων που κτίστηκαν πριν το 1980, δηλαδή πριν τεθεί σε εφαρμογή ο Κανονισμός Θερμομόνωσης (μονώσεις, αλλαγές κουφωμάτων, υαλοπινάκων κ.λ.π.). Στόχος του προγράμματος αυτού θα είναι να δώσει ώθηση τόσο στη βιομηχανία δομικών υλικών, όσο και σε συναφή με τον κλάδο των κατασκευών επαγγέλματα, και παράλληλα να ενισχύσει το εισόδημα των νοικοκυριών μειώνοντας έτσι τις δαπάνες τους για ενέργεια.

ΣΥΝΟΨΗ – ΕΠΙΣΗΜΑΝΣΕΙΣ

Η νομοθεσία στην χώρα μας είναι πολύπλοκη λόγω των συνεχών αλλαγών όπου έρχεται αντιμέτωπη κυρίως τα τελευταία χρόνια. Τα ακίνητα τα τελευταία χρόνια είναι τα «θύματα» της φορολογικής επιδρομής των εκάστοτε ηγεσιών του Υπουργείου Οικονομικών, είναι το μέσον, ο εύκολος τρόπος για την αύξηση των δημοσιονομικών εσόδων. Έτσι με το Ν. 3427/2005, που εφαρμόστηκε από τη 1 Ιανουαρίου του 2006 έχουμε την επιβολή του Φ.Π.Α. στις πωλήσεις των ακινήτων. Είναι γεγονός ότι μετά την εφαρμογή του Φ.Π.Α. στα ακίνητα έχουν δημιουργηθεί νέες συνθήκες και αλλαγές στην αγορά των ακινήτων, πιο συγκεκριμένα οι τιμές των ακινήτων σήμερα βρίσκονται σε υψηλά επίπεδα σε σχέση πάντα με τους μισθούς και κατά συνέπεια με το εισόδημα των καταναλωτών, κι αυτό γιατί απλά αυξήθηκε η ζήτηση με στρεβλό τρόπο. Η αύξηση της ζήτησης στα ακίνητα, δημιουργήθηκε εξαιτίας των διαδοχικών αυξήσεων των αντικειμενικών αξιών, την καθιέρωση του Φ.Π.Α. στην οικοδομή, σχεδίων νόμων σχετικά με τον περιορισμό ή και την κατάργηση των ημιυπαίθριων χώρων, αλλά κυρίως λόγω της ευκολίας απόκτησης κατοικίας με χαμηλότοκο τραπεζικό δάνειο. Δεν υπήρξε δηλαδή τέτοια οικονομική ανάπτυξη ή πληθυσμιακή αύξηση, που να δικαιολογεί αυτή την έκρηξη της ζήτησης άρα και των τιμών αλλά μόνο άφθονο δανειακό χρήμα, προσδοκία γρήγορου κέρδους και φήμες. Όμως όλοι βολεύτηκαν απ' αυτή την κατάσταση, το κύκλωμα της οικοδομής (κατασκευαστές, οικοδόμοι, μεσίτες, συμβολαιογράφοι κ.λ.π.), το κράτος (λόγω της αύξησης των εσόδων και λόγω του υψηλού ρυθμού ανάπτυξης), οι τράπεζες (με πρωτοφανή έσοδα και κέρδη) και φυσικά ο πολίτης που έβλεπε την αξία της ακίνητης περιουσίας του δανεική ή μη να αυξάνεται και έτσι να νιώθει πλουσιότερος άρα και ευτυχέστερος. Ευτυχέστερος γιατί έχοντας τη δυνατότητα της φτηνής υποθήκευσης του ακινήτου του μπορούσε να προβεί σε αγορά άλλων αγαθών, ένιωθε δε ασφαλής γνωρίζοντας ότι «ουδείς ζημιώθηκε αγοράζοντας γη», με αυτόν τον τρόπο συντηρήθηκε όλη γενικά η κατανάλωση άρα και η ζήτηση για τα ακίνητα.

Τα υψηλά κέρδη έκαναν πολλούς επενδυτές να εισέλθουν στο επάγγελμα του εργολάβου – κατασκευαστή εκτινάσσοντας τις τιμές των οικοπέδων, των ποσοστών αντιπαροχής και αυξάνοντας έτσι τον αριθμό προς διάθεση κατοικιών. Όταν η παγκόσμια οικονομική κρίση έκανε την εμφάνισή της, βρήκε την Ελλάδα με μία πληθώρα συνεχώς αυξανόμενων αδιάθετων νεόδμητων κατοικιών. Το ότι υπάρχει στοκ αδιάθετων κατοικιών το βλέπει ο καθένας στην γειτονιά του, στο στοκ αυτό θα πρέπει να προστεθεί και ένας αριθμός

μεταχειρισμένων κατοικιών που εισέρχεται κάθε χρόνο στην αγορά. Το ποσοστό της ιδιοκατοίκησης στην χώρα μας είναι πολύ υψηλό σε αντίθεση με την Ευρώπη και αυτό γιατί ο Έλληνας δεν μετακομίζει εύκολα από το σπίτι του σε άλλη περιοχή εκτός και αν συντρέξουν άλλοι λόγοι, αυτός άλλωστε είναι και ο λόγος που προτιμά να δώσει το πατρικό του αντιπαροχή παρά να το πουλήσει και να αγοράσει κάπου αλλού.

Από την άλλη μεριά η κρίση πάντα δημιουργεί και ευκαιρίες, ειδικά όταν τα χειρότερα έχουν προεξοφληθεί. Όταν το 2005 υπήρξε αυτός ο παροξυσμός για τα ακίνητα αρκετοί προέβησαν υπό την πίεση του χρόνου σε λανθασμένες αγορές και μάλιστα σε υψηλές τιμές για τις οποίες σίγουρα τώρα έχουν μετανιώσει. Αυτός ο κίνδυνος δεν υφίσταται πλέον κι αυτό γιατί ο υποψήφιος αγοραστής έχει τον χρόνο να ερευνήσει την αγορά, να επιλέξει νηφάλιος σύμφωνα με τις πραγματικές του ανάγκες και δυνατότητες, να προσφέρει το τίμημα που αυτός θεωρεί εύλογο για το ακίνητο της αρεσκείας του αλλά και να το διαπραγματευτεί χωρίς να φοβάται μήπως χάσει την ευκαιρία. Μπήκαμε δηλαδή σε μια περίοδο όπου στην αγορά ο αγοραστής είναι το αφεντικό και είναι αυτός που ορίζει τους όρους και της προϋποθέσεις για την τελική τιμή του ακινήτου.

Όπως αναφέραμε και παραπάνω η νομοθεσία στην χώρα μας χαρακτηρίζεται από συχνές αλλαγές επηρεάζοντας και την φορολογία των ακινήτων, νέοι φόροι έρχονται να επιβαρύνουν τους ενδιαφερόμενους καταργώντας κάποιους παλιούς που ίσχυαν μέχρι σήμερα, πιο συγκεκριμένα έχουμε την κατάργηση του Ενιαίου Τέλους Ακινήτων και την εφαρμογή του Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας, την καθιέρωση του Φόρου Αυτόματου Υπερτιμήματος ο οποίος επιβαρύνει πάντα τον πωλητή, την καθιέρωση του Τέλους Συναλλαγής επί των ακινήτων καθώς και την αύξηση στο αφορολόγητο όριο των κληρονομιών, γονικών παροχών και των δωρεών. Όπως και να έχει όμως η φορολογία των ακινήτων αποτελεί αναμφισβήτητα τον βασικό τροφοδότη των δημοσιονομικών εσόδων και η κατανόηση της λειτουργίας του ωφελεί όλους τους ενδιαφερόμενους που σχετίζονται με το αντικείμενο αυτό.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Μπούρα Γ., Σ. Κουβεράρη , (2008), *«Ακίνητα & Φ.Π.Α.»*, Αθήνα, εκδόσεις «minos books»,

Φλώρος Α., (2005), *Λογιστική & Πρακτική Αντιμετώπιση του Φ.Π.Α.*, Αθήνα εκδόσεις «Σύγχρονη Εκδοτική».

Βιοτεχνικό Επιμελητήριο Πειραιά, *«Φ.Π.Α. στα Ακίνητα 2006-2007»*.

Κατσούλας Α., Α. Κατσαρού, (2009), *«Φορολογία Μεταβίβασης Ακινήτων»*, Σχολή Επιμόρφωσης Υπαλλήλων Υπουργείου Οικονομικών, Αθήνα.

Στράτου Π., Β. Αναστασίου, (2010), *«Η απόκτηση ακίνητης περιουσίας στην Ελλάδα»* Αθήνα.

Τύρης Ι., (2008), *«Φορολογία Ακινήτων»*, Ένωση Φοροτεχνικών Οικονομολόγων Βορείου Ελλάδος, Θεσσαλονίκη.

Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών, (2006), *«Συνοπτικός οδηγός σχετικά με το Φ.Π.Α. στα ακίνητα»*, ΥΠ.Ο.Ο, Υπηρεσία Εκτύπωσης Εντύπων και Αξιών του Δημοσίου, Αθήνα.

ΣΧΕΤΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ

ΦΕΚ 248 Α'/7-11-2000, Ν. **2859/2000**, «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξία ».

ΦΕΚ 312 Α'/27-12-2005, Ν. **3427/2005**, «Φόρος Προστιθέμενης Αξίας στις νέες οικοδομές, μεταβολές στη φορολογία κεφαλαίου και άλλες διατάξεις».

ΦΕΚ 245 Α'/29-10-1950, Ν. **1521/1950**, «Περί φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων».

ΦΕΚ 238 Α'/14/10/1980, Ν.**1078/1980**, «Περί απαλλαγής εκ του φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων της αγοράς α' κατοικίας καταργήσεως και τροποποιήσεως διατάξεων προσδιορισμό εισοδήματος βάσει τεκμηρίων καταργήσεως φορολογίας ακινήτου περιουσίας και άλλων τινών φορολογικών διατάξεων».

ΦΕΚ 212 Α'/17-12-2010, Ν.**3899/2010**, «Επείγοντα μέτρα εφαρμογής του προγράμματος στήριξης της ελληνικής οικονομίας».

ΦΕΚ 276 Α'/22-12-2006, Ν.**3522/2006**, «Μεταβολές στη φορολογία εισοδήματος, απλουστεύσεις στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και άλλες διατάξεις».

ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΟΙ ΤΟΠΟΙ

<http://www.anaconda.gr>

<http://www.bep.index.gr>

<http://www.e-forologia.gr>

<http://www.e-lysi.gr>

<http://www.epixeirisi.gr>

<http://www.ethnos.gr>

<http://www.gsis.gov.gr>

<http://www.gus.gr>

<http://www.intradom.gr>

<http://www.logistiki.gr>

<http://www.nomothesia.ependyseis.gr>

<http://www.pesede.gr>

<http://www.portal.kathimerini.gr>

<http://www.reporter.gr>

<http://www.sevoland.gr>

<http://www.spitogatos.gr>

<http://www.spmth.gr>

<http://www.taxheaven.gr>

<http://www.tobima.gr>

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α

ΒΑΣΙΚΟΙ ΟΡΙΣΜΟΙ ΠΕΡΙ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΣΤΟΝ ΑΣΤΙΚΟ ΚΩΔΙΚΑ (Α.Κ.)

Άρθρο 947 Α.Κ.

«Έννοια. Πράγματα κατά την έννοια του νόμου, είναι μόνο ενσώματα αντικείμενα. Πράγματα λογίζονται και οι φυσικές δυνάμεις ή ενέργειες ιδίως το ηλεκτρικό ρεύμα και η θερμότητα, εφ' όσον υπόκεινται σε εξουσίαση, όταν περιορίζονται σε ορισμένο χώρο.»

Άρθρο 948 Α.Κ.

«Κινητά και ακίνητα. Ακίνητα πράγματα είναι το έδαφος και τα συστατικά του μέρη. Κινητά είναι όσα δεν είναι ακίνητα.»

Άρθρο 953 Α.Κ.

«Συστατικό. Συστατικό μέρος πράγματος που δεν μπορεί να αποχωριστεί από το κύριο πράγμα χωρίς βλάβη αυτού του ιδίου ή του κυρίου πράγματος ή χωρίς αλλοίωση της ουσίας ή του προορισμού τους δεν μπορεί να είναι χωριστά αντικείμενο κυριότητας ή άλλου εμπράγματος δικαιώματος.»

Άρθρο 954 Α.Κ.

«Συστατικά του ακινήτου με την έννοια του προηγούμενου άρθρου είναι και:

Τα πράγματα που έχουν συνδεθεί σταθερά με το έδαφος ιδίως οικοδομήματα.

Τα προϊόντα του ακινήτου εφόσον συνέχονται με το έδαφος.

Το νερό κάτω από το έδαφος και η πηγή.

Οι σπόροι μόλις σπαρθούν και τα φυτά μόλις φυτευτούν.

-Συστατικά του οικοδομήματος είναι όλα τα κινητά που χρησιμοποιήθηκαν για την ανέγερσή του ή συναρμόστηκαν με αυτό.»

Άρθρο 966 Α.Κ.

«Πράγματα εκτός συναλλαγής. Πράγματα εκτός συναλλαγής είναι τα κοινά σε όλους, τα κοινόχρηστα και τα περιορισμένα για την εξυπηρέτηση δημόσιων, δημοτικών, κοινοτικών ή θρησκευτικών σκοπών.»

Άρθρο 967 Α.Κ.

«Κοινόχρηστα. Πράγματα κοινής χρήσης είναι ιδίως τα νερά με ελεύθερη και αέναη ροή ,οι δρόμοι, οι πλατείες, οι γιαλοί, τα λιμάνια και οι όρμοι, οι όχθες πλεύσιμων ποταμών, οι μεγάλες λίμνες και οι όχθες τους.»

Άρθρο 968 Α.Κ.

«Κυριότητα σε κοινόχρηστα. Τα κοινόχρηστα πράγματα εφ' όσον δεν ανήκουν σε δήμο ή κοινότητα, ή ο νόμος δεν ορίζει διαφορετικά, ανήκουν στο δημόσιο.»

Άρθρο 973 Α.Κ.

«Εμπράγματα δικαιώματα. Δικαιώματα που παρέχουν εξουσία άμεση και εναντίον όλων πάνω στο πράγμα (εμπράγματα δικαιώματα) είναι η κυριότητα, οι δουλείες, το ενέχυρο και η υποθήκη.»

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Β

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΟ Φ.Π.Α. ΑΚΙΝΗΤΩΝ

ΠΟΛ. 1008/2008

Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 20 του Ν. 3610/2007 που αφορούν τον προσδιορισμό του ελάχιστου κόστους κατασκευής οικοδομών.

ΠΟΛ. 1067/2008

Τροποποίηση της 1137140/2439/A0012/ΠΟΛ. 1277/5-12-1994 κοινής απόφασης των Υπουργών Οικονομικών και ΠΕ.ΧΩ.Δ.Ε. (όπως ισχύει), «Καθορισμός των στοιχείων, του τύπου και του περιεχομένου των εντύπων και της διαδικασίας προσδιορισμού του ελάχιστου κόστους κατασκευής οικοδομών καθώς και του προσδιορισμού του ελάχιστου ποσού των ακαθάριστων εσόδων των εργολάβων, υπεργολάβων και εν γένει επιτηδευματιών, που εκτελούν οποιαδήποτε επί μέρους εργασία σε ανεγειρόμενες οικοδομές».

ΠΟΛ. 1082/2007

Παροχή οδηγιών για την ορθή εφαρμογή διατάξεων του άρθρου του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ. 276/A/22-12-2006), σχετικά με την επέκταση εφαρμογής μειωμένου συντελεστή σε παροχή υπηρεσιών.

ΠΟΛ. 1038/2006

Διαδικασία χορήγησης εξαιρέσης από την επιβολή Φ.Π.Α. στις παραδόσεις νεόδμητων ακινήτων, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 6 του Κώδικα Φ.Π.Α.

ΠΟΛ. 1039/2006

Τήρηση βιβλίου κοστολογίου οικοδομών από τον επιτηδευματία που ασχολείται με την κατασκευή και πώληση οικοδομών – έκδοση ειδικού στοιχείου παράδοσης κτισμάτων στον οικοπεδούχο.

ΠΟΛ. 1048/2006

Τύπος, περιεχόμενο, τρόπος, χρόνος και διαδικασία υποβολής του ειδικού εντύπου απεικόνισης προϋπολογιστικού κόστους της οικοδομής και κατανομής αυτού στις επί μέρους ιδιοκτησίες.

ΠΟΛ. 1053/2006

Τύπος, περιεχόμενο, τρόπος, χρόνος και διαδικασία υποβολής της δήλωσης για τη μεταβίβαση ακινήτου.

ΠΟΛ. 1054/2006

Έλεγχος ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α. μεταβίβασης ακινήτων.

ΠΟΛ. 1064/2006

Υποχρεώσεις επιτηδευματιών κατασκευαστών ακινήτων μετά την επιβολή Φ.Π.Α. στις παραδόσεις νεόδμητων ακινήτων.

ΠΟΛ. 1066/2006

Διευκρινίσεις και οδηγίες για την εφαρμογή της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1038/9-3-2006 για την διαδικασία χορήγησης εξαιρέσης από την επιβολή Φ.Π.Α. στις παραδόσεις νεόδμητων ακινήτων.

ΠΟΛ. 1058/2006

Παράταση προθεσμίας για την χορήγηση εξαιρέσης από την επιβολή Φ.Π.Α. στις παραδόσεις νεόδμητων ακινήτων, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 6 του Κώδικα Φ.Π.Α.

ΠΟΛ. 1065/2006

Οδηγίες συμπλήρωσης και υποβολής του ειδικού εντύπου προϋπολογιστικού κόστους οικοδομής.

ΠΟΛ. 1061/2006

Με υπαγωγή σε τέλος χαρτοσήμου των εργολαβικών συμβάσεων για ανέγερση οικοδομής με το σύστημα αντιπαροχής.

ΠΟΛ. 1059/2006

Παράταση του χρόνου ενημέρωσης του βιβλίου κοστολογίου οικοδομών που αναφέρεται στην περίπτωση Δ της παραγράφου 1 της Α.Υ.Ο.Ο. 1024754/187/ΠΟΛ. 1039/9-3-2006 (ΦΕΚ 311 Β'/15-3-2006), τήρηση βιβλίου κοστολογίου οικοδομών από τον επιτηδευματία που ασχολείται με την κατασκευή και πώληση οικοδομών – έκδοση ειδικού στοιχείου παράδοσης κτισμάτων στον οικοπεδούχο.

ΠΟΛ. 1067/2006

Τήρηση βιβλίου κοστολογίου οικοδομών από τον επιτηδευματία που ασχολείται με την κατασκευή και πώληση οικοδομών – έκδοση στοιχείου παράδοσης κτισμάτων στον οικοπεδούχο.

ΠΟΛ. 1070/2006

Οδηγίες συμπλήρωσης και υποβολής της δήλωσης μεταβίβασης ακινήτου.

ΠΟΛ 1071/2006

Οδηγίες για την εφαρμογή της απόφασης 1031382/1116/ΔΕ-Α'/ΠΟΛ. 1054/27-3-2006, έλεγχος ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α. μεταβίβασης ακινήτων.

ΠΟΛ. 1083/2006

Διευκρινίσεις και οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 1 του Ν. 3427/27-12-2005, για το Φ.Π.Α. στις νεόδμητες οικοδομές.

ΠΟΛ. 1001/2006

Κοινοποίηση διατάξεων του Ν. 3427/2005 (ΦΕΚ 312/Α'), φόρος προστιθέμενης αξίας στις νέες οικοδομές, μεταβολές στη φορολογία κεφαλαίου και άλλες διατάξεις που αφορούν θέματα φορολογίας κεφαλαίου.

ΠΟΛ. 1105/2006

Τύπος, περιεχόμενο, τρόπος, χρόνος και διαδικασία υποβολής του ειδικού εντύπου απεικόνισης απολογιστικού κόστους της οικοδομής και κατανομής αυτού στις επί μέρους ιδιοκτησίες.

ΠΟΛ. 1093/2006

Παράταση της προθεσμίας για τη χρησιμοποίηση των παλαιών εντύπων Φ.Μ.Α.

ΠΟΛ. 1089/2006

Τροποποίηση της 1031379/178/35/0014/ΠΟΛ. 1053/27-3-2006 (ΦΕΚ 385 Β'/29-3-2006), απόφασης του υπουργού οικονομίας και οικονομικών με την οποία καθορίστηκε ο τύπος, το περιεχόμενο, ο τρόπος, ο χρόνος και η διαδικασία υποβολής της δήλωσης για τη μεταβίβαση ακινήτου.

ΠΟΛ. 1059/2006

Παράταση του χρόνου ενημέρωσης του βιβλίου κοστολογίου οικοδομών που αναφέρεται στην περίπτωση Δ' της παραγράφου 1 της Α.Υ.Ο.Ο. 1024754/187/ΠΟΛ. 1039/9-3-2006

(ΦΕΚ 311 Β'/15-3-2006),τήρηση βιβλίου οικοδομών από τον επιτηδευματία που ασχολείται με την κατασκευή και πώληση οικοδομών – έκδοση ειδικού στοιχείου παράδοσης κτισμάτων στον οικοπεδούχο.

ΠΟΛ. 1111/2006

Οδηγίες συμπλήρωσης και υποβολής του ειδικού εντύπου απολογιστικού κόστους οικοδομής.

ΠΟΛ. 1061/2006

Μη υπαγωγή σε τέλος χαρτοσήμου των εργολαβικών συμβάσεων για ανέγερση οικοδομής με το σύστημα της αντιπαροχής.

ΠΟΛ. 1040/2007

Τύπος, περιεχόμενο της δήλωσης τέλους συναλλαγής ακινήτων.

ΠΟΛ. 1041/2007

Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φόρου αυτόματου υπερτιμήματος.

ΠΟΛ. 1049/2007

Παροχή διευκρινίσεων για τις διατάξεις των άρθρων 20, 21 και 25 του Ν.3522/06 και λοιπές οδηγίες για την εφαρμογή του Φ.Π.Α. στις νεόδμητες οικοδομές.

ΠΟΛ. 1154/2008

Χρόνος και τρόπος υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. έτους 2008.

-Όροι και προϋποθέσεις υποβολής της εμπρόθεσμης πιστωτικής ή μηδενικής εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου των υποκειμένων, των οποίων η διαχειριστική τους περίοδος λήγει την 31/12/2008.

-Υποχρεωτική η ηλεκτρονική υποβολή για τους τηρούντες βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

ΠΟΛ. 1081/2008

Παροχή οδηγιών για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 24 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ. 276/Α/22-12-2006), σχετικά με τη χορήγηση δυνατότητας επιλογής φορολόγησης των μισθώσεων χώρων εμπορικών κέντρων.

ΠΟΛ. 1056/2009

Τροποποίηση της με αριθμό 1093809/8296/1161/β0014/ΠΟΛ. 1112/5-10-2007 απόφασης για τη μίσθωση χώρων εμπορικών κέντρων.

β2

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΑΣΚΗΣΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ

Οδός-Αριθμός

Τ.Κ.- Περιοχή - Δήμος/ Κοινότητα

Νομός

Τηλέφωνο

Fax

Αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Αρμόδιο Τοπικό Γραφείο

β3

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΑΛΛΗΛΟΓΡΑΦΙΑΣ

Οδός-Αριθμός

Τ.Κ.- Περιοχή - Δήμος/ Κοινότητα

Νομός

Τηλέφωνο

Fax

β4

ΚΒΣ

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

Ημ/νία Λήξης Διαχειριστικής Περιόδου

Ημ/νία Λήξης Πρώτης Διαχειριστικής Περιόδου

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΒΙΒΛΙΩΝ

A B Γ

ΤΡΟΠΟΣ ΕΝΤΑΞΗΣ

Υποχρεωτικά

ΤΡΟΠΟΣ ΤΗΡΗΣΗΣ

Μηχανογραφικά

ΤΟΠΟΣ ΤΗΡΗΣΗΣ

Έδρα

Μη Υπόχρεοι

Προαιρετικά

Χειρόγραφα

Εγκατάσταση

Απαλλασσόμενοι

Υποχρεωτικά με Α.Π.Δ.

Μικτά

Λογιστής

Απαλλασσόμενοι με Α.Π.Δ.

Αρ. Απόφασης

Ημ/νία Απόφασης

ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

ΟΧΙ ΝΑΙ

ΕΝΤΑΞΗ ΣΤΗΝ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

Υποχρεωτικά Προαιρετικά

Η ΗΜΕΡΙΑ ΛΗΞΗΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ συμπληρώνεται με 31/12 ή 30.06 ανάλογα με την κατηγορία βιβλίων. Οι ενδέχουσες ΗΜΕΡΙΑ ΛΗΞΗΣ ΠΡΩΤΗΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ, ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ και ΕΝΤΑΞΗ ΣΤΗΝ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ συμπληρώνονται υποχρεωτικά στην τήρηση της κατηγορίας βιβλίου. Για την Κατηγορία Β βιβλίων "Απαλλασσόμενοι με Α.Π.Δ. (Απόφαση Προσταγμένου Δ.Ο.Υ.)", διαγράφεται "ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΑ ΜΕ Α.Π.Δ." και συμπληρώνονται οι ενδέχουσες Αρ. ΑΠΟΦΑΣΗΣ και ΗΜΕΡΙΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ. Αν υπάρχουν περισσότερες της μίας κατηγορίας βιβλίων, διαγράφονται οι αντιστοίχες κατηγορίες στην ενδεχόμενη "ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΒΙΒΛΙΩΝ".

β5

Φ.Π.Α.

ΥΠΑΓΩΓΗ Φ.Π.Α.

ΟΧΙ ΝΑΙ

ΚΑΘΕΣΤΩΣ Φ.Π.Α.

Απαλλασσόμενων Τεκμαρτό Καπνοβ/κών Αρθρ. 36Α

ΤΡΟΠΟΣ ΕΝΤΑΞΗΣ

Υποχρεωτικά

Αγροτών Κανονικό Πρακτ. Ταξ. Αρθρ. 36Β Προαιρετικά

β6 ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ

Δενασεί

Παροχή Υπηρεσιών

Αποκτήσεις

Υποχρεωτικά

Παραδόσεις

Προαιρετικά

β7 ΕΙΔΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ

ΟΧΙ ΝΑΙ Καπνοβ/κών Αλκοολούχων Πετρελαιοειδών

ΠΙΝΑΚΑΣ β5: Αν ο δηλών υπάγει σε περισσότερα του ενός καθεστώτα Φ.Π.Α. διαγράφονται οι άλλα στα αντίστοιχα κελιά της ενδειξη "Καθεστώτ Φ.Π.Α.". ΠΙΝΑΚΑΣ β7: Αν ο δηλών πραγματοποιεί πωλήσεις αγαθών που υπάγονται σε Ε.Φ.Κ. διαγράφονται οι αντίστοιχες ενδείξεις.

Συμπληρώνεται από την Υπηρεσία

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΥΠΟΓΡΑΦΗ Α.Φ.Μ.

β8 ΤΡΟΠΟΣ ΔΕΣΚΗΣΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ

Συνέχεια

Εποχικά

Πλανόδια

β9 ΕΠΙΜΕΛΗΤΗΡΙΟ / ΣΥΛΛΟΓΟΣ

Επωνυμία Επιμελητηρίου / Συλλόγου

Αρ. Εγγραφής

Ημ/νία Εγγραφής

ΠΙΝΑΚΑΣ β9, β10: Οι ενδείξεις συμπληρώνονται ύψως με τα στοιχεία που αναφέρονται στα αντίστοιχα συμπροβαλλόμενα δικαιολογητικά.

β10 ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΡΓΟΥ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑΣ

γ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

Α/Α	ΚΩΔΙΚΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ	ΕΙΔΟΣ				ΕΝΔΕΙΞΗ		
			ΚΥΡΙΑ	ΔΕΥΤ.	ΛΟΙΠΗ	ΒΟΗΘ.	ΕΝΑΡΞΗ	ΜΕΤΑ-ΒΟΛΗ	ΔΙΑ-ΚΟΠΗ
1			<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2			<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
3			<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

δ ΣΥΝΥΠΟΒΑΛΛΟΝΤΑΙ ΔΗΛΩΣΕΙΣ

ΟΧΙ ΝΑΙ

ΣΥΝΥΠΟΒΑΛΛΟΜΕΝΕΣ ΔΗΛΩΣΕΙΣ

Μελών Μη Φ. Π. Δραστηριοτήτων Επιχ. Σχέσεων Φορ.

Εγκατ. Εσωτ. Εγκατ. Εξωτ. Πωλήσεων από Απόσταση Έδρας Αλλοδαπής Επιχ.

Η ΔΗΛΩΣΗ ΥΠΟΒΑΛΛΕΤΑΙ

Εμπρόθεσμα Εκπρόθεσμα

Ημ/νία Παραλαβής Δήλωσης

Ημ/νία Παραλαβής Βεβαίωσης

Ο Δηλών

Ο Υπάλληλος

Ο Παραλαβών

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΥΤΟΨΙΑΣ

Αρ. Εντολής

Ημ/νία Εντολής

Ημ/νία Αυτοψίας

Ελεγκτής

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ Α.Φ.Μ.

**ΕΙΔΙΚΟ ΕΝΤΥΠΟ
ΑΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΟΙΚΟΔΟΜΗΣ**

Προς Δ.Ο.Υ. <small>(ακινήτου)</small>	ΚΩΔ. Δ.Ο.Υ.	Αρχικό	
Δ.Ο.Υ. <small>(έδρας)</small>	ΚΩΔ. Δ.Ο.Υ.	Τροποποιητικό	
Αρ. Καταχ/σης Προϋπολογιστικού Κόστους		Αρ. Καταχ/σης	
		Ημερ/νια παραλαβής / /	
Αρ. Καταχ/σης Ημερ/νια		Ημερ/νια	

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΥ ΣΤΟ ΦΟΡΟ

Επώνυμο ή Επωνυμία..... ΑΦΜ

Όνομα..... Όνομα πατρός..... Α.Τ.

Δ/ση.....

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΤΗΝ ΟΙΚΟΔΟΜΗ

Α/Α Υποκ/τος..... Δ/ση.....

Αρ. Αδείας-ημερ/νια Πολεοδομική αρχή.....

Αρ. Αναθ. Αδείας-ημερ/νια Πολεοδομική αρχή.....

Κατηγορία ακινήτου

Βιβλίο κοστολογίου ακινήτων Αρ. Μεριδας

Κτήση οικοπέδου αγορά αντιπαροχή άλλη αιτία

Ο ΔΗΛΩΝ

Ο ΛΟΓΙΣΤΗΣ

Ο ΠΑΡΑΛΑΒΩΝ

Ε2 ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΓΙΑ ΤΑ ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ ΑΚΙΝΗΤΩΝ
ΟΙΚΟΝ. ΕΤΟΥΣ 2011
Εισοδήματα από 1/1 έως 31/12/2010

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΙΑ (ΦΥΣΙΚΟΥ Ή ΝΟΜΙΚΟΥ ΠΡΟΣΩΠΟΥ)

ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ
 Η ΕΠΩΝΥΜΙΑ
 Α.Φ.Μ.

α/α	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΑΚΙΝΗΤΟΥ				ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΝΟΙΚΙΑΣΤΗ		ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ				ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙΣΤΟΝ ΥΠΟΧΡΕΟ					
	ΤΟΠΟΘΕΣΙΑ				ΘΕΣΗ	ΧΡΗΣΗ	ΕΠΙΘΑΛ.	ΣΤΟ 2010		ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ Ή ΤΕΚΜΑΙΡΤΟ ΜΗΝΕΡΟ ΜΕΙΘΩΜΑ	ΕΚΜΕΤΩΣΗ - ΥΠΕΚΜΕΤΩΣΗ ΔΩΡΕΑΝ ΠΑΡΑΧΩΡΗΣΗ			ΙΔΙΟΧΡΗΣΗ		
	Οδός - Αριθ. - Πύλη ή Χωριό - Θέση - Ταχ. Κωδ.							Ονοματεπώνυμο	Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.)		ΑΓΟ	ΕΣΣ	Κατασκήνιο	Κατασκήνιο	Κατασκήνιο	Κατασκήνιο
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17

ΠΡΟΣΟΧΗ: Το έντυπο αυτό υποβάλλεται σε ένα (1) αντίτυπο. Για τα ακίνητα που είναι ημετελή ή αποκτηθέντα ή μεταβιβάσθηκα μέσα στο 2010, πρέπει να συμπληρωθεί ο πίνακας II της πίσω σελίδας. Οδηγίες συμπλήρωσης αυτού του εντύπου βλέπε στην πίσω σελίδα.

Ο ΛΟΓΙΣΤΗΣ ΑΘΡΩΣΜΑ Ο ΔΗΛΩΝ 2011

Φ-01.002 / ΕΚΔΟΣΗ 2010

(Υποβιβάζεται ότι η απόκριση ή η παροχή ανακριβών στοιχείων τιμωρείται από το νόμο).
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΥΠΟΓΡΑΦΗ ΑΦΜ **Ε2 ΣΕΛΑ** 1/2

ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΚΙΝΗΤΩΝ
I. ΕΚΜΙΣΘΟΥΜΕΝΑ ΚΤΛ. ΑΚΙΝΗΤΑ

α/α	ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΚΙΝΗΤΟΥ				ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΣΥΝΙΔΙΟΚΤΗΤΩΝ, ΣΥΝΕΠΙΚΑΡΠΩΤΩΝ ΚΤΛ. ΑΚΙΝΗΤΩΝ			ΥΠΕΚΜΙΣΘΩΣΕΙΣ
	ΤΟΠΟΘΕΣΙΑ				Ονοματεπώνυμο	Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.)	Διεύθυνση συνιδιοκτητή	

II. ΑΚΙΝΗΤΑ ΠΟΥ ΤΟ 2010 ΕΙΝΑΙ ΗΜΤΕΛΗ Ή ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΤΗΚΑΝ Ή ΑΠΟΚΤΗΘΗΚΑΝ ΑΠΟ ΑΓΟΡΑ - ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑ - ΔΩΡΕΑ - ΓΟΝΙΚΗ ΠΑΡΟΧΗ ΚΤΛ. 2011

α/α	ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΚΙΝΗΤΟΥ	ΤΙΤΛΟΣ ΚΤΗΣΗΣ Ή ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΟΥ, ΑΡΙΘ. ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΥ, ΟΝΟΜ/ΜΟ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΓΡΑΦΟΥ	Ο ΔΗΛΩΝ

ΟΔΗΓΙΕΣ ΓΙΑ ΤΗ ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΤΟΥ ΕΝΤΥΠΟΥ

1. Υποκείμενο του φόρου για το εισόδημα από ακίνητα είναι ο ιδιοκτήτης, νομίως επικρατής ή εκάστοτε που έχει το δικαίωμα αόριστης ή οριστικής εκμίσθωσης, κατά περίπτωση, για το εισόδημα που αποκόμισε από εκμίσθωση, υπεκμίσθωση ή επίσημη ή εμμέσως από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση της χρήσης σε τρίτο χωρίς ανταλλάγμα ενός ή περισσότερων ακινήτων (οικοδομημένων και μη οικοδομημένων). Επίσης, υποκείμενο του φόρου είναι ο ιδιοκτήτης, νομίως επικρατής με οριστικό συμβόλαιο, κατά περίπτωση ή εκάστοτε που έχει το δικαίωμα επιφύλαξης ή εμμέσως της τους για το εισόδημα που αποκόμισε από εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή δωρεάν παραχώρηση οριστικών εκτάσεων (καλλιεργήσιμα και φυτεμένα αγρού, δάση, βοσκοτόπια, λιβάδες, δεξαμενές κτλ.). Στην περίπτωση που δηλώνεται εισόδημα από εκμίσθωση ή δωρεάν παραχώρηση οριστικής έκτασης, στη στήλη 2, εκτός από τα στοιχεία της τοποθεσίας, αναγράφεται σε παρένθεση και το είδος της έκτασης (πεδινό, ημιορεινή ή ορεινή, αρδευόμενη ή μη αρδευόμενη). Στην περίπτωση που δηλώνεται κατοικία, της οποίας έχει παραχωρηθεί δωρεάν η χρήση από γονείς σε παιδιά και ανήτρωρα, στη στήλη 6, εκτός από τα στοιχεία του προσώπου που κάνει χρήση, αναγράφεται, σε παρένθεση ή συγγενείας του με τον ιδιοκτήτη (γονέας, τέκνο) και στη στήλη 13 δεν αναγράφεται τεκμαίρο εισόδημα από τη συγκεκριμένη δωρεάν παραχώρηση. Στην περίπτωση που δηλώνεται εισόδημα από εκμίσθωση, δωρεάν παραχώρηση ή ιδιοχρησία οικοδομής που έχει χαρακτηριστεί διατηρητέα, που ανακατασκευάζονται στη στήλη 2, εκτός από τα στοιχεία της τοποθεσίας, αναγράφονται σε παρένθεση οι λέξεις "διατηρητέα ανακατασκευάζομενα".

2. Στο έντυπο αυτό καταχωρούνται όλα τα οικοδομημένα ακίνητα κάθε υπόχρεου ή εισοδηματία, φυσικού ή νομικού προσώπου, ανεξάρτητα αν αποκόμισε από αυτά εισόδημα ή όχι. Σημειώνεται ότι και στην περίπτωση που το ακίνητο παραμένει ΚΕΝΟ όλο το χρόνο, πρέπει να συμπληρωθεί στο έντυπο με την ένδειξη ΚΕΝΟ. Διακρίνεται ότι από τα μη οικοδομημένα ακίνητα χρησιμοποιούνται εκείνα που εκμισθώνονται.

3. Σε περίπτωση που και ο σύνζυγος είναι υποκείμενο του φόρου, πρέπει να συμπληρωθεί και να υποβληθεί χωριστό έντυπο, όσον και αν το ακίνητο είναι κοινό. Τα ακαθάριστα εισοδήματα από ακίνητα των εταριών ή κοινωνιών αστικού δικαίου που ασκούν επιμέριση ή επάγγελμα ή κοινοπραξιών κτλ. δε θα μεταφερθούν στις οικείες ενδείξεις του πίνακα της δηλωθείσας φορολογίας εισοδήματος Ε1 του φυσικού προσώπου, αλλά θα δηλωθούν από τη εταιρεία κτλ. Σε αυτή την περίπτωση συμπληρώνεται χωριστό έντυπο Ε2 που υποβάλλεται μαζί με το έντυπο Ε5, από το υπόχρεο νομικό πρόσωπο ή την ένωση προσώπων (κοινωνία κτλ.).

4. Σε περίπτωση συνιδιοκτησίας, συνεπικαρτίας κτλ. ακινήτου, στις οικείες στήλες, θα γράφεται το ποσό του ακαθάριστου εισοδήματος που αναλογεί στο φορολογούμενο, με βάση το ποσοστό συνιδιοκτησίας.

5. Στην πρώτη στήλη - (1) α/α - αριθμούνται τα ακίνητα, δηλαδή όσα δηλώνονται, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι εννοιαστές (πολλοί εννοιαστές, κενό κτλ.).

6. Οι στήλες της ένδειξης "ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΚΙΝΗΤΩΝ" συμπληρώνονται όταν σε κάποιο από τα ακίνητα που έχουν καταχωρηθεί στην ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΓΙΑ ΤΑ ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ ΑΚΙΝΗΤΩΝ, συντρέχει περίπτωση συνιδιοκτησίας, συνεπικαρτίας κτλ., πρόσφατης κτήσης, μεταβίβασης ή υπεκμίσθωσης. Στις περιπτώσεις αυτές συμπληρώνονται αναρτημένες τα "ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΚΙΝΗΤΟΥ" και κατά περίπτωση οι υπόλοιπες στήλες. Η συμπλήρωση των στοιχείων αυτών γίνεται με προσοχή, για να μπορεί να γνωριστεί η Υπηρεσία σε ποιά από τα δηλωθέντα ακίνητα αναφέρονται στις περιπτώσεις αυτές ο φορολογούμενος.

7. Αν δεν υπάρχει μία αναλυτική κατάσταση μεθυσμάτων για όλα τα ακίνητα κάθε εισοδηματία, τότε θα χρησιμοποιείται και δεύτερο έντυπο.

ΑΦΜ **Ε2 ΣΕΛΑ** 2/2

Φ₁ TAXIS

ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ Φ.Π.Α.
Επέχει θέση και ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΟΥ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ, αν δεν εκδίδεται μηχανογραφικά
 (Υποβάλλεται σε τρία (3) αντίτυπα)

ΕΤΟΣ: 004
 ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ: 005
 ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ: 006
 ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ Ή ΠΑΡΑΛΑΒΗΣ: 007
 ΑΡΙΘΜΟΣ ΦΑΚΕΛΟΥ ΑΕ: 008
 ΕΙΔΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ: 009 ΤΡΟΠΙΚΗ: 010 ΜΕ ΕΠΙΦΥΛΑΞΗ

ΑΡΜΟΔΙΑ ΔΟΥ: 001
 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ: 002 από έως

Α. ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΕ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΥ ΣΤΟ ΦΟΡΟ

021 ΕΠΩΝΥΜΟ Ή ΕΠΩΝΥΜΙΑ
 022 ΟΝΟΜΑ 023 ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ 024 ΤΙΤΛΟΣ
 025 Δ/ΝΣΗ ΟΔΟΣ-ΑΡΙΘΜΟΣ Ή ΤΟΠΟΘΕΣΙΑ-ΧΩΡΙΟ 026 ΔΗΜΟΣ Ή ΚΟΙΝΟΤΗΤΑ 027 ΤΑΧΥΚΩΔ. ΤΗΛΕ-ΦΩΝΟ (κωδ.) (αριθμός)
 ΚΥΡΙΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ 028 ΚΑΔ.*

031 Α. Φ. Μ. ΕΙΔΟΣ 032 ΑΡΙΘΜΟΣ 033 Πραγματοποιούνται ενδοκον. συναλλαγές; 034 Αν διενεργείτε πωλήσεις από απόσταση σε άλλο Κ-Μ διαγραφμίστε; ΝΑΙ ΝΑΙ 1 ΟΧΙ 2 1

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΒΙΒΛΙΩΝ Κ.Β.Σ. ΚΑΤΑ ΤΗ ΛΗΞΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ ΚΑΘΕΣΤΟΤΑ ΦΠΑ ΚΑΤΑ ΤΗ ΛΗΞΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ

041 Κατηγορία βιβλίων 042 Υποχρ. Προσαρ. 1 2 3 043 Τεκμαρ. Κανον. Προ. ταξ. Κατά Αρθ. 46 Αρθ. 46 Χρυσός Απόδ. Φορ. 044 Υποχρ. Προσαρ. 1 2

Β. 061 ΣΤΟΙΧΕΙΑ: Φορολογικού αντιπροσώπου 1 Νομίμου εκπροσώπου 2 Αντικλήτου 3

ΕΠΩΝΥΜΟ Ή ΕΠΩΝΥΜΙΑ Α.Φ.Μ.
 ΟΝΟΜΑ ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ ΕΙΔΟΣ ΑΡΙΘΜΟΣ
 Δ/ΝΣΗ ΟΔΟΣ-ΑΡΙΘΜΟΣ Ή ΤΟΠΟΘΕΣΙΑ-ΧΩΡΙΟ ΔΗΜΟΣ Ή ΚΟΙΝΟΤΗΤΑ ΤΑΧΥΚΩΔ. ΔΟΥ Φορολ. Εισοδήματος ΚΩΔ. ΔΟΥ*

Ζ. ΠΙΝΑΚΑΣ διακανονισμού κοινών εισροών αρθ. 33 παρ. 1α & 1β βάσει της αναλογίας (Pro-rata) αρθ. 31 παρ. 1 και αρθ. 33 παρ. 3 δεύτερο εδάφιο ν. 2859/00.

α

Πρόξες φορολογητέες με δικαίωμα έκπτωσης	401	Αριθμητής	405	Πηλικο κλάσματος (Οριστικό ποσοστό έκπτωσης)	407	Στρογγυλοποίηση οριστικού ποσοστού έκπτωσης	408	Οριστικό ποσοστό μείωσης % (100 - κωδ. 408)	409
Πρόξες απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης	402	Αριθμητής	405	Πηλικο κλάσματος (Οριστικό ποσοστό έκπτωσης)	407	Στρογγυλοποίηση οριστικού ποσοστού έκπτωσης	408	Οριστικό ποσοστό μείωσης % (100 - κωδ. 408)	409
Πρόξες απαλ./νες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης	403	Παρονομαστής	406	Πηλικο κλάσματος (Οριστικό ποσοστό έκπτωσης)	407	Στρογγυλοποίηση οριστικού ποσοστού έκπτωσης	408	Οριστικό ποσοστό μείωσης % (100 - κωδ. 408)	409
ΣΥΝΟΛΟ	404		406		407		408		409

β

Αφαιρούμενα ποσά από το γενικό σύνολο του φόρου εισροιών

Ποσά φόρου εισροών που πρέπει να μειωθούν	Μείωση βάσει άρθρ. 31	Πλήθος λοιπών επιμερισμών	Φόρος εισροών που δεν εκπίπτει	Σύνολο φόρου εισροών που δεν εκπίπτει κωδ. (421-6) + (422-6)
421	1 2	3	4 5	6
422		3	4 5	6

Αν ο κωδ. 423 > 30 ΕΥΡΩ μεταφέρεται στον κωδ. 706
 Αν ο κωδ. 423 < 0 μεταφέρεται ως θετικός στον κωδ. 702

Η. ΠΙΝΑΚΑΣ πενταετούς διακανονισμού του φόρου εισροών των επενδυτικών αγαθών (παγίων) άρθρ. 33 παρ. 2 & 3, ν. 2859/00.

Έτος χρησιμοποίησης παγίων (διακανονισμού)	Pro-rata έτους πρώτης χρησιμοποίησης		ΦΠΑ αγοράς παγίων που χρησιμοποιούνται ως το τέλος της χρήσης	ΠΟΣΑ ΑΠΟ ΜΕΤΑΒΟΛΗ PRO-RATA	ΦΠΑ αγοράς παγίων που παραδόθηκαν κλπ μέσα στη χρήση και θεωρείται ότι διατέθηκαν σε φορολογητέες δραστηριότητες	ΠΟΣΑ ΑΠΟ 100% PRO-RATA ΥΠΟΛ. ΕΤΩΝ	ΦΠΑ αγοράς παγίων που παραδόθηκαν κλπ. μέσα στη χρήση και θεωρείται ότι διατέθηκαν σε αφηρολογητέες δραστηριότητες	ΠΟΣΑ ΑΠΟ 80% PRO-RATA ΥΠΟΛΟΙΠΩΝ ΕΤΩΝ	
	Μοναδική %	Μη Μοναδική Σημειώστε (X)						στήλη (4) X [κωδ. (501-2) - στήλη (2)] : 5	στήλη (6) X [100 - στήλη(2)]% X [6 - στήλη(1)] : 5
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)
501	1ο								
502	2ο								
503	3ο								
504	4ο								
505	5ο								
506	ΣΥΝΟΛΑ								
507	Προσθέστε: (506-9) + (506-7) - (506-9) + (506-10) Αν ο κωδ. 507 > 30 ΕΥΡΩ μεταφέρεται στον κωδ. 702 Αν ο κωδ. 507 < -30 ΕΥΡΩ μεταφέρεται ως θετικός στον κωδ. 706								

Θ. ΠΙΝΑΚΑΣ με πληροφοριακά, οικονομικά & στατιστικά στοιχεία της επιχείρησης.

Αξία (χωρίς ΦΠΑ) αγοράς Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων μέχρι 9 θέσεων (Μόνο καινούργιων)	Δαπάνη (χωρίς ΦΠΑ) καυσίμων, λιπαντικών, επισκευές, συντήρησης, ΕΙΧ αυτών μέχρι 9 θέσεων	Αξία (χωρίς ΦΠΑ) πώλησης Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων μέχρι 9 θέσεων	Δαπάνη (χωρίς ΦΠΑ) για χρηματοδοτική μίσθωση (leasing) ΕΙΧ αυτοκινήτων μέχρι 9 θέσεων	Μέσος αριθμός (πλήθος) του συνολικά απασχολούμενου προσωπικού της επιχείρησης
901	902	903	904	905
Αξία πωλήσεων κατασκευαστικών επιχ/σεων που αφορούν α' κατοικία από οικοδομή υπαγόμενη σε ΦΠΑ	Αξία εισροών υπαγόμενων σε ΦΠΑ των πωλήσεων του κωδ. 906	Μικτό κέρδος που φορολογείται με το ειδικό καθεστώς του άρθρου 43	Αξία αγοράς μεταχειρισμένων Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων μέχρι 9 θέσεων (Δεν συμπεριλαμβάνονται οι αγορές από ιδιώτες)	Αριθμός υποκαταστημάτων (χωρίς το κεντρικό)
906	907	908	909	910
911	Άθροισμα των κωδ. 901 έως και 910			

Ο ΔΗΛΩΝ Ο ΛΟΓΙΣΤΗΣ Ο ΠΑΡΑΛΑΒΩΝ Ο ΤΑΜΙΑΣ

(Όνομ/νο ή Επωνυμία, ΑΦΜ, Α.Μ. αδείας, Κατηγορία αδείας, Δ/νση) (Σφραγίδα και υπογραφή) (Σφραγίδα, ημερομηνία και υπογραφή)

*Συμπληρώνεται από τη Δ.Ο.Υ.
 -Αν οποιοδήποτε ποσό καταχωρείται είναι αρνητικός αριθμός, σημειώστε το πρόσημο πλην (-) πριν απ' αυτό.
 ΕΚΔΟΣΗ 2010 009/10 ΦΠΑ

Γ. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΡΟΩΝ - ΕΙΣΡΟΩΝ μετά την αφαίρεση (κατά συντελεστή) των επιστροφών - εκπτώσεων															
α	ΕΚΡΟΕΣ φορολογητέες (πλην της αναβ. παροχ. υπηρεσιών κλπ.), ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤ. & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ				ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ που αναλογεί				β	ΕΙΣΡΟΕΣ φορολογητέες (αγορές, εισαγωγές) ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΓ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ					
	Εκπ. επί %	Εκπ. επί %	Εκπ. επί %	Εκπ. επί %	Εκπ. επί %	Εκπ. επί %	Εκπ. επί %	Εκπ. επί %		Εκπ. επί %	Εκπ. επί %	Εκπ. επί %	Εκπ. επί %		
I. ΕΚΡΟΕΣ ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ σε λοιπή Ελλάδα εκτός από τα νησιά Αιγαίου	101			9	131					151			9	171	
	102			4,5	132					152			4,5	172	
	103			19	133					153			19	173	
	201			10	231					251			10	271	
	202			5	232					252			5	272	
	203			21	233					253			21	273	
	601			11	631					651			11	671	
	602			5,5	632					652			5,5	672	
	603			23	633					653			23	673	
	II. ΕΚΡΟΕΣ ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αιγαίου & σε λοιπή Ελλάδα πρὸς τα νησιά αυτά	104			6	134					154			9	174
105				3	135					155			4,5	175	
106				13	136					156			19	176	
204				7	234					254			10	274	
205				4	235					255			5	275	
206				15	236					256			21	276	
604				8	634					654			11	674	
605				4	635					655			5,5	675	
606				16	636					656			23	676	
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ/ΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ		607			ΣΥΝ. ΕΚΡ.	637					157			6	177
III. ΕΚΡΟΕΣ από τα νησιά Αιγαίου και από την λοιπή Ελλάδα πρὸς τα νησιά αυτά ΕΙΣΑΓΩΓΕΣ στα νησιά Αιγαίου.	Εκροές φορολογητέες προς Ελλάδα με δικαίωμα εκπαιώσεως	608								158			3	178	
	Εκροές από/προς βάσει ΠΟΛ 1202/93 & 1029/95	609								159			13	179	
	Ενώσεις παραδ. αξιολογίας & λοιπές εκροές από/προς με δικαίωμα εκπαιώσεως	610								257			7	277	
	Εκροές από/προς και εισροές χωρίς δικαίωμα εκπαιώσεως	611								258			4	278	
	ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΡΟΩΝ	612								259			15	279	
	ΜΕΙΩΝ από παρών, εφ' όσον: Απογραφές, πρὸς/πρὸς λοιπὴ π.π. 28. Φ.Π. 21 κ.λπ.	613								657			8	677	
	ΚΥΛΟΣ ΕΡΓΑΣΙΩΝ για διακανονισμό ΦΠΑ	614								658			4	678	
	ΑΚΑΘΑΡ. ΕΣΟΔΑ Φορολ. εισοδήματος	615								659			16	679	
	IV. ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αιγαίου	160									160			6	180
		161									161			3	181
162										162			13	182	
260										260			7	280	
261										261			4	281	
262										262			15	282	
660										660			8	680	
661										661			4	681	
662										662			16	682	
Δαπάνες γεν. έξοδα φορολογητέα		663								663			φορολ. βάση	683	
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ/ΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	664								664			ΣΥΝ. ΕΚΡ.	684		
Εισροές από/προς βάσει ΠΟΛ 1202/93 & 1029/95	665								665						
Λοιπές εισροές από/προς, χωρίς δικαίωμα εκπαιώσεως	666								666						
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΡΟΩΝ	667								667						
ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΦΟΡΟΥ ΣΕ ΑΓΡΟΤΗ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 41				Πλην της με το κανονικό καθυστάς						668			Φόρος (κωδ. 668 x συντ. επιστρ. 5%)	688	
Δ	ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	701			Φόρος για έκπτωση από πινάκες διακανονισμού			703					Χρεωστικό αρχικής δήλωσης	704	
	ΑΦΑΙΡΟΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΑΠΟ ΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	706			Φόρος για καταβολή από πινάκες διακανονισμού			707					Λοιπά αφαιρούμενα ποσά	708	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ κωδ. (684 + 688 + 705 - 709)	710														
Δ. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ για καταβολή, έκπτωση ή επιστροφή (κωδ. 637 - κωδ. 710)															
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	801				ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	811				Σε περίπτωση που η δήλωση παραλαμβάνεται χειρόγραφα, συμπληρώστε ολογράφως το σύνολο για καταβολή σε ΕΥΡΩ					
ΠΟΣΟ για έκπτωση	802				ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ % εκπροθ. υποβολής	812									
ΠΟΣΟ για επιστροφή	803				ΣΥΝΟΛΟ για καταβολή	813									

-Αν οποιοδήποτε ποσό που καταχωρείται είναι αρνητικό αριθμός, σημειώστε το πρόσημο πλην (-) πριν απ' αυτό.

Υ.Ε.Ε.Δ. ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΠΕΡΙΟΔΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ Φ.Π.Α.

Για υποκειμένους με Β' ή Γ' κατηγορία βιβλίου ΚΒΣ
 Έκτακτη δήλωση των υποκειμένων αυτών, των μη υποκειμένων ή απαλμένων.
 Επέχει θέση και ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΟΥ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ, αν δεν εκδίδεται μηχανογραφικά.
 Υποβάλλεται σε δύο (2) αντίτυπα.

ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	003	ΑΡΙΘΜΟΣ		ΕΤΟΣ	*
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	004				*
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ Ή ΠΑΡΑΛΑΒΗΣ	005				*

ΑΡΜΟΔΙΑ ΔΟΥ.	001	ΕΤΟΣ	006
007	ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	Αν η δήλωση είναι έκτακτη, οι κωδ. 007 και 008 δεν συμπληρώνονται.	
από	έως	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ (Διαγραμμίστε με x)	
		ΜΗΝΑΣ	008
		ΤΡΙΜΗΝΟ	1 2 3 4

ΕΙΔΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΚΤΑΚΤΗ ΔΗΛΩΣΗ (Διαγραμμίστε με x)										
010	ΤΡΟΠΟ-ΠΟΙΗΤΙΚΗ	011	ΜΕ ΕΠΙ-ΦΥΛΑΞΗ	012	1	2	3	4	5	6	7	8
				ΜΟΝΟΝ αν διαγραμμίστηκε ο κωδ. 012 - 4, συμπληρώστε τους κωδ. 006 και 009.								
				ΜΗΝΑΣ ΕΝΔΟΚ. ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΤΩΝ								
				009								

Αν διαγραμμίστηκε ο κωδ. 012-3 αναφέρατε: Είδος απαλλαγής/ Έτος/Αρ. πρωτ. αρχικής αίτησης

013

Α. ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΕ ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΥ ΣΤΟ ΦΟΡΟ Ή ΛΗΠΤΗ

101	ΕΠΩΝΥΜΟ Ή ΕΠΩΝΥΜΙΑ												
102	ΟΝΟΜΑ			103	ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ				104	ΤΙΤΛΟΣ			
105	Δ/ΝΣΗ: ΟΔΟΣ ΑΡΙΘΜΟΣ Ή ΤΟΠΟΘΕΣΙΑ - ΧΩΡΙΟ			106	ΔΗΜΟΣ Ή ΚΟΙΝΟΤΗΤΑ				107	ΤΑΧΥΚΩΔ.	ΤΗΛΕ-ΦΩΝΟ	ΚΩΔΙΚΟΣ ΑΡΙΘΜΟΣ	
108	Α.Φ.Μ.			Τ Α Υ Τ Ο Τ Η Τ Α				110	ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΒΙΒΛΙΟΥ ΚΒΣ	111	ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΑΡΙΘ. ΚΥΚΛΟΦ. Ε.Δ.Χ.	112	Μόνο σε έκτακτη δήλωση και για το Δημόσιο % ΤΙΔΟΚΤ. ΕΛΑΧ

Β. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΡΩΝ - ΕΙΣΡΩΝ μετά την αφαίρεση (κατά συντελεστή) των επιστροφών - εκπτώσεων.

α	ΕΚΡΩΣ φορολογητέες (πωλήσεις αγαθών, παροχή υπηρεσιών κλπ), ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤ. & ΠΡΑΣ. ΛΗΠΤΗ	ΣΥΝΤ. ΦΠΑ %	ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΩΝ που αναλογεί	β	ΕΙΣΡΩΣ φορολογητέες (αγορές, εισαγωγές κλπ), ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΣΕΙΣ ΛΗΠΤΗ	ΣΥΝΤ. ΦΠΑ %	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΩΝ που αναλογεί
301	I. ΕΚΡΩΣ ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΣΕΙΣ ΛΗΠΤΗ σε κοινή Ελλάδα εκτός από τα νησιά Αιγαίου.	11	331	351	I. ΕΙΣΡΩΣ ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ, ΕΙΣΑΓΩΓΕΣ ΚΑΙ ΠΡΑΣΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στη κοινή Ελλάδα εκτός από τα νησιά Αιγαίου.	11	371
302		5,5	332	352		5,5	372
303		23	333	353		23	373
304	II. ΕΚΡΩΣ ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΣΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αιγαίου και από κοινή Ελλάδα προς τα νησιά αυτά	8	334	354	II. ΕΙΣΡΩΣ ΕΝΔΟΚ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ, ΕΙΣΑΓΩΓΕΣ ΚΑΙ ΠΡΑΣΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στα νησιά Αιγαίου	8	374
305		4	335	355		4	375
306		16	336	356		16	376
307	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΩΝ/ΤΕΔΩΝ ΕΚΡΩΝ	ΣΥΝΤ. ΦΟΡ.	337	357	Δαπάνες, γεν. έσοδα φορολογητέα	ΦΠΑ ΔΑΠ.	377
308	Εκκρωσ φορολογητέες προς Ελλάδα, με δικαίωμα έκπτωσης			358	ΦΟΡΩΝ/ΤΕΔΩΝ ΕΙΣΡΩΝ	ΣΥΝΤ. ΦΟΡ.	378
309	Εκκρωσ παρόχ. ενοικίου & λοιπές παροχές από νησιά με δικαίωμα έκπτωσης			δ	ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΩΝ		
310	Εκκρωσ απαλλαγές & εξοφ. χωρίς δικαίωμ. έκπτωσης			401	Ποσοτικό υπόλοιπο προηγ. φορολ. περιόδου		
311	ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΡΩΝ			402	ΦΠΑ έκτακτης δήλωσης (λοιπά προσθ. έμ. ποσά)		404
				403	Χρεωστικό αρχικής δήλωσης		
γ	ΕΙΔΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ						
341	Συνολικές ενδοκοινοτικές αποκτήσεις	343	Πρόξενος λήπτη αγαθών και υπηρεσιών	ε	ΑΦΑΙΡΟΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΑΠΟ ΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΩΝ		
342	Συνολικές ενδοκοινοτικές παραδόσεις	344	Ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρεσιών άρθρ. 14 παρ. 2α	411	ΦΠΑ εισροών που πρέπει να μειωθεί βάσει Προβ. 1		
		345	Ενδοκοινοτικές παροχές υπηρεσιών άρθρ. 14 παρ. 2α	412	Χρεωστικό μέχρι 3-ε προηγ. φορ. περιόδου & λοιπά αφαιρούμενα		413
					ΣΥΝΟΛΟ		
					ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΩΝ		420

Γ. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ για καταβολή, έκπτωση ή επιστροφή (κωδ. 337 - κωδ. 420)

501	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	511	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	Σε περίπτωση που η δήλωση παραλαμβάνεται χειρόγραφα, συμπληρώστε ολογράφως το σύνολο για καταβολή σε ΕΥΡΩ.
502	ΠΟΣΟ για έκπτωση	512	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ% εκπρόθ. υποβολής	
503	ΠΟΣΟ για επιστροφή	513	ΣΥΝΟΛΟ για καταβολή	
ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ:				

Ο ΔΗΛΩΝ

(Όνομο ή Επωνυμία, Α.Φ.Μ, Α.Μ. αδείας, Κατηγορία αδείας, Δ/νση)

Ο ΛΟΓΙΣΤΗΣ

(σφραγίδα & υπογραφή)

Ο ΠΑΡΑΛΑΒΩΝ

(σφραγίδα, ημερομηνία και υπογραφή)

Ο ΤΑΜΙΑΣ

* Συμπληρώνεται από τη ΔΟΥ
 - Αν αποδείχτει ποσό που καταχωρείται είναι αρνητικός αριθμός, σημειώστε το πρόσημο πλύν (-) πριν απ' αυτό.
 - Τα ποσά σε ΕΥΡΩ αναγράφονται υποχρεωτικά με τη χρήση δύο (2) δεκαδικών ψηφίων μετά την υποδιαστολή, π.χ. 45,00 ή 45,63.

