



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ  
ΠΑΤΡΩΝ  
UNIVERSITY OF PATRAS

ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΤΟΥΡΙΣΜΟΥ

(πρώην Τμήμα Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής – Μεσολόγγι)

## Αντικειμενικός προσδιορισμός της φορολογητέας

αξίας ακινήτ  $\square$ ν.

Δυνατότητες και διαδικασία αμφισβήτησης του.

### ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ:

ΑΓΛΑΪΑ ΖΑΓΓΑΝΑ

ΒΙΟΛΕΤΤΑ ΖΩΤΟ

ΣΤΑΥΡΟΥΛΑ ΘΕΟΔΩΡΑΤΟΥ

ΕΠΟΠΤΕΥΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΡΙΑ : ΧΑΤΖΟΠΟΥΛΟΥ ΙΩΑΝΝΑ

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 2021

## Πίνακας Περιεχομένων

Εισαγωγή .....	4
Σκοπός της Εργασίας .....	5
Μεθοδολογία.....	5
Εννοιολογικό Πλαίσιο Φόρων και Διακρίσεών του .....	6
Ο φόρος.....	6
Παροχή του Πολίτη .....	9
Διάκριση Φόρου.....	9
Νομιμότητα του Φόρου .....	10
Φορολογική Ισότητα.....	11
Το Φορολογικό Δίκαιο των Ακινήτων.....	12
Περιουσία.....	12
Ακίνητη Περιουσία .....	13
Φόρος Κατοχής Περιουσίας .....	14
Φόρος Μεταβίβασης Περιουσίας .....	14
Φόρος Μεταβίβασης Ακινήτων .....	15
Φορολογικές Απαλλαγές.....	19
Μέρος Α' – Αντικειμενικό Σύστημα Προσδιορισμού Αξίας Ακινήτων .....	25
Αναδρομή της Φορολογίας Κατοχής Ακίνητης Περιουσίας .....	25
Καθορισμός του Έψους Αντικειμενικών Αξιών Ακινήτων .....	27

Συντελεστές Αξίας .....	28
ΕΝΦΙΑ .....	32
Μέρος Β' Δυνατότητες Αμφισβήτησης.....	34
Αίτηση Ακύρωσης στο ΣτΕ .....	34
Ενδικοφανής Προσφυγή .....	38
Ενώπιον της ΑΑΔΕ.....	40
Διοικητικά Δικαστήρια .....	43
Συμπεράσματα .....	45
Βιβλιογραφία .....	49

## Εισαγωγή

Η συλλογή φόρων μέσω της κρατικής εξουσίας συνδέεται ιστορικά με την ανθρώπινη πολιτισμική εξέλιξη από τότε που ο άνθρωπος σταδιακά έλαβε την απόφαση να ενταχθεί σε κοινούς κανόνες διαβίωσης και δράσης σε χωριά και πόλεις εντός του κράτους, στα πλαίσια μιας εύρυθμης κρατικής λειτουργίας. Κάθε μορφής πολίτευμα ιστορικά πάντα διάλεγε τη φορολογία είτε ως ετήσια μορφή για εισφορά του πολίτη απέναντι στην κρατική οντότητα, στην οποία υπαγόταν, είτε ως έκτακτο μέτρο για να αντιμετωπιστούν ανάγκες πάσης φύσεως.

Η ανωτέρω δημοσιονομική λογική επικρατεί ανά τους αιώνες, καθώς εμπεριέχει στη διαχρονική εξελικτική της πορεία, και ιδιαίτερα στη σύγχρονη αστικοποιημένη Πολιτεία, και την έννοια και τακτική για φορολόγηση των ακινήτων, ως μία από τις πιο προσοδοφόρες λύσεις αύξησης για τα αποθέματα που υπάρχουν στο "κρατικό θησαυροφυλάκιο". Η παρούσα εργασία στοχεύει στην παρουσίαση με κριτικό πνεύμα του θεσμικού πλαισίου σχετικά με τη φορολογία για ακίνητη περιουσία στην Ελλάδα, τα νομικά εργαλεία των οποίων γίνεται χρήση, και τις μεθόδους που ακολουθούνται μέσω της δημόσιας διοίκησης ώστε να συλλεχθούν οι συγκεκριμένοι φόροι, πάντα σε συνάφεια με το πως αντιμετωπίζουν τα ελληνικά δικαστήρια και ιδιαίτερα το Συμβούλιο της Επικρατείας ως ανώτατο ακυρωτικό τη θέσπιση από κανόνες για να φορολογηθεί η ακίνητη περιουσία στην Ελλάδα.

Η φορολογία ακινήτων, απασχόλησε ιδιαίτερος τα τελευταία δέκα χρόνια, και συνεχίζει να απασχολεί έως και σήμερα, την Ελληνική κοινωνία. Η φορολογία ακινήτων, κυρίως μετά την Εμφάνιση του Ε.Ε.Τ.Η.Δ.Ε, έπειτα του ΕΝ.Φ.Ι.Α., άλλαξε σε μεγάλο βαθμό το κλίμα που επικρατούσε στην αγορά ακινήτων, η οποία επηρεάζει την χρηματοοικονομική σταθερότητα στην κοινωνία. Η υπερφορολόγηση των

ακινήτων επηρεάζει σημαντικά την ανάπτυξη, αλλά και την οικονομική σταθερότητα για την Ελληνική οικονομία (Μάλλιου, 2018).

Οι σημαντικές μεταβολές των τιμών στα ακίνητα και στα ενοίκια, έδρασαν ως εφαλτήριο για εξελίξεις στην Ελληνική οικονομία καθώς η μείωση των τιμών στα ακίνητα επηρεάζει άμεσα το τραπεζικό σύστημα. Γίνονται άμεσα αντιληπτά: i. Η δυσκολία για δανειοδότηση, η αύξηση στα επιτόκια, η εμφάνιση των μη εξυπηρετούμενων δανείων. ii. Η μείωση στην κατανάλωση, με την ταυτόχρονη μείωση στα εισοδήματα- πλούτο των νοικοκυριών. iii. Η αύξηση στην ανεργία. iv. Η ανεξέλεγκτη φοροαποφυγή - φοροδιαφυγή και το ανύπαρκτο φορολογικό πλαίσιο στην βραχυχρόνια μίσθωση ακινήτων.

### **Σκοπός της Εργασίας**

Σκοπός της παρούσης εργασίας είναι η εξέταση του αντικειμενικού προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας ακινήτων, όπως και του πλαισίου δυνατοτήτων και διαδικασιών αμφισβήτησής του.

### **Μεθοδολογία**

Προς τον ανωτέρω σκοπό, η παρούσα εργασία θα προβεί σε εξέταση του εννοιολογικού πλαισίου των φόρων και των διακρίσεων του, και σε μία εξέταση των δευτερογενών δεδομένων του αντικειμενικού συστήματος προσδιορισμού αξίας ακινήτων και των δυνατοτήτων αμφισβήτησης.

## Εννοιολογικό Πλαίσιο Φόρων και Διακρίσεών του

### Ο φόρος

Ως φόρος ορίζεται η αναγκαστική παροχή με τη μορφή πληρωμής με ένα ορισμένο χρηματικό ποσό, μέσω των φυσικών και νομικών προσώπων του ιδιωτικού οικονομικού τομέα έναντι του Κράτους, που επιβάλλεται απ' αυτό μονομερώς, μέσω τυπικού νόμου, χωρίς άμεση και ειδική αντιπαροχή ή αντάλλαγμα, ώστε να εκπληρωθούν οι δημόσιοι σκοποί του. Από τον παραπάνω ορισμό, μπορεί κάποιος να αντιληφθεί τα δύο βασικά χαρακτηριστικά σχετικά με τους φόρους και ειδικότερα, τον αναγκαστικό χαρακτήρα αυτών και τη μονομέρεια της οικονομικής παροχής από τα φορολογικά υποκείμενα προς το Κράτος. Ο αναγκαστικός χαρακτήρας που έχουν οι φόροι έγκειται στο γεγονός ότι τα υποκείμενα αυτών είναι υποχρεωμένα με νόμο στην πληρωμή τους, ενώ σε περίπτωση που οι φόροι δεν πληρωθούν, είτε στο σύνολο είτε τμηματικά, η πράξη αυτή θεωρείται καταδικαστέα και τιμωρείται από το νόμο μεταξύ άλλων μέσω αυστηρών ποινικών κυρώσεων. Η μονομέρεια της οικονομικής παροχής έγκειται στο γεγονός ότι οι φορολογούμενοι δεν γίνονται παραλήπτες αντίστοιχης άμεσης, ειδικής αντιπαροχής από το Κράτος, ως αντάλλαγμα της φορολογικής θυσίας που επωμίζονται, παρά μόνο παραλήπτες γενικής και έμμεσης αντιπαροχής με τη μορφή προσφοράς υπηρεσιών, όπως υπηρεσίες για εθνική άμυνα και ασφάλεια, υγεία, εκπαίδευση κ.λπ. (Σγουρινάκης, 2014)

Ο πρωταρχικός λόγος για την επιβολή των πάσης φύσεως φόρων είναι η συγκέντρωση από τα δημόσια έσοδα, ήτοι το γεγονός ότι μεταθέτονται οικονομικοί πόροι από τον ιδιωτικό-οικονομικό στο δημόσιο-οικονομικό τομέα, με σκοπό να χρηματοδοτηθούν οι δραστηριότητες του Κράτους και να εκπληρωθούν οι υποχρεώσεις του απέναντι στο κοινωνικό σύνολο, μέσω της βασικής αρχής που διέπει

τη λειτουργία της Κρατικής Οικονομίας «δημόσιες δαπάνες – φορολογία – κρατικός εξαναγκασμός». Ωστόσο, οι φόροι δεν λειτουργούν μόνο ταμειυτικά με σκοπό να καλύψουν τις λειτουργικές ανάγκες του Κράτους, αλλά χρησιμοποιούνται από αυτό και ως μέσα για οικονομική και κοινωνική πολιτική με στόχο να σταθεροποιηθεί η οικονομία, να προωθηθεί η οικονομική ανάπτυξη, να καταπολεμηθεί η ανεργία και ο πληθωρισμός, να κατανεμηθούν σωστά οι πόροι και να αντιμετωπιστεί το πρόβλημα που αφορά την ανισοκατανομή του εισοδήματος και του πλούτου προς ενίσχυση των ομάδων που είναι οικονομικά ασθενέστερες (Κλιώσης, 2014).

Στο σύνολο των φόρων που απαρτίζουν το φορολογικό σύστημα σε ένα Κράτος του οποίου πρωταρχικός στόχος είναι να εισπράττει δημόσια έσοδα, εξέχουσα θέση κατέχει η φορολογία αναφορικά με την ακίνητη περιουσία. Η επιβολή φόρων διαφόρων ειδών, τακτικού και έκτακτου χαρακτήρα, στα ακίνητα, δεν έχει μόνο ταμειυτικό χαρακτήρα, όπως άλλωστε ισχύει και με τους άλλους φόρους, αλλά έχει στόχο, αφενός να αποτρέψει το γεγονός να συγκεντρωθεί υπερβολική ακίνητη περιουσία στα χέρια λίγων ιδιοκτητών και αφετέρου να προκαλέσει την οικονομική αξιοποίησή τους με της εκμετάλλευση, εκμίσθωση ή πώλησή τους, συμβάλλοντας στο να αντιμετωπιστούν τα ζητήματα για την ανισοκατανομή του πλούτου και τη ανορθολογική κατανομή των πόρων. Για παράδειγμα, ένας ιδιοκτήτης ακινήτου που είναι υποχρεωμένος να καταβάλει φόρο για ακίνητη περιουσία, έχει μεγαλύτερο κίνητρο για εκμίσθωση η πώληση του ακινήτου, προκειμένου να μην επιβαρυνθεί φορολογικά.

Όπως ορίζουν οι διατάξεις στο άρθρο 78 § 1 του Συντάγματος «κανένας φόρος δεν μπορεί να επιβληθεί ούτε να εισπραχθεί χωρίς την ύπαρξη τυπικού νόμου στον οποίο καθορίζονται το υποκείμενο για τη φορολογία και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, οι δαπάνες και οι συναλλαγές ή οι κατηγορίες τους, στις οποίες κάνει

αναφορά ο φόρος». Μέσω της συγκεκριμένης συνταγματικής διάταξης γίνεται η θεμελίωση της διάκρισης των φορολογικών αντικειμένων, τα οποία είναι το εισόδημα, η περιουσία, οι δαπάνες - συναλλαγές. Από δημοσιοοικονομικής σκοπιάς, φορολογικό αντικείμενο (άλλως νομική βάση) νοείται η φορολογητέα ύλη, και πιο συγκεκριμένα ο πλούτος στα τρία στάδια στα οποία εξελίσσεται, που είναι τα στάδια που περιλαμβάνουν την παραγωγή του, την σταθεροποίησή του και την κατανάλωση του. Ως εκ τούτου, μέσω της φορολογίας του εισοδήματος, ο ιδιωτικός πλούτος πλήττεται στο πρώτο στάδιο, αυτό που σχετίζεται με την παραγωγή του, με τη φορολογία για το κεφάλαιο στο δεύτερο στάδιο της σταθεροποίησής του και με τη φορολογία αναφορικά με τη δαπάνη στο τρίτο και τελευταίο εξελικτικό στάδιο, αυτό που σχετίζεται με την κατανάλωσή του. Από φορολογικής δε πλευράς το φορολογικό αντικείμενο είναι η γενεσιουργός αιτία για την επιβολή του φόρου. Έτσι, δικαιολογητικός λόγος για επιβολή φόρου στο εισόδημα, είναι η απόκτηση αυτού με διάφορες πηγές (όπως επί παραδείγματι συνιστούν η αμοιβή εργασίας, το κέρδος εμπορικής ή γεωργικής επιχείρησης ή από ελευθέριο επάγγελμα, τα μισθώματα ως προϊόν κεφαλαίου κ.ά.), στην περιουσία η απόκτησή της (περιστασιακή φορολόγηση, π.χ. Φ.Μ.Α.) ή η κατοχή της (συστηματική φορολόγηση, π.χ. ΕΝ.Φ.Ι.Α.) και τέλος, στις δαπάνες, η χρήση του εισοδήματος ή του κεφαλαίου για να αποκτηθούν αγαθά ή υπηρεσίες για καταναλωτικούς ή επενδυτικούς σκοπούς (π.χ. Φ.Π.Α.). Η περιουσία αποτελεί διαφορετικό φορολογικό αντικείμενο, διακριτό μέσω του εισοδήματος ή των δαπανών και των συναλλαγών και επιτρέπεται η νόμιμη φορολόγησή του αυτοτελώς ως τέτοιο, πράξη η οποία δικαιολογεί το γεγονός να επιβάλλεται φόρος και για το εισόδημα που προκύπτει μέσω της εκμετάλλευσης ή εκμίσθωσης ενός ακινήτου ή μέσω της υπεραξίας από τη μεταβίβασή του και επί της κατοχής ακίνητης περιουσίας



αλλά και επί των συναλλαγών, όπως χαρακτηριστικά αποτελούν οι μεταβιβάσεις των ακινήτων.

### **Παροχή του Πολίτη**

Ο φόρος αποτελεί παροχή χωρίς ειδικό αντάλλαγμα, στοιχείο που τον διαφοροποιεί από τα ανταποδοτικά τέλη. Η διάκριση ανάμεσα στους φόρους και στα ανταποδοτικά τέλη επιτρέπει στα τελευταία να εξαιρούνται από την εφαρμογή των διατάξεων που εμπεριέχονται στο άρθρο 78 του Συντάγματος.

### **Διάκριση Φόρου**

Το γεγονός ότι εκλείπει ειδικό αντάλλαγμα επιτρέπει τη διάκριση του φόρου από τα τέλη με ανταποδοτικό χαρακτήρα. Βεβαίως τα τέλη καθιερώνονται μέσω της νομοθεσίας. Τα τέλη που επιβάλλονται για συγκεκριμένη φορολογητέα ύλη (περιουσία, εισόδημα, δαπάνη), δεν αποτελούν αντάλλαγμα για να χρησιμοποιηθούν οι δημόσιες περιουσίες, αλλά δημοσιονομικό βάρος το οποίο καταβάλλεται μέσω της ευκαιρίας για τη χρησιμοποίηση αυτής (Τότσης, 2018).

Ο νομοθετικός χαρακτηρισμός για ένα οικονομικό βάρος δεν είναι δεσμευτικός σχετικά με την αληθή φύση του. Δηλαδή αρκετές είναι οι φορές που όταν νομοθετείται ένας συγκεκριμένος φόρος, αυτός ονομάζεται τέλος. Ο λόγος είναι ότι: Το τέλος ως ανταποδοτικό δεν είναι αναγκαίο να προβλεφθεί στα πλαίσια του ετήσιου Κρατικού προϋπολογισμού και να ψηφισθεί μέσω της Εθνικής Αντιπροσωπείας. Έτσι ,κρίθηκε πως το ειδικό τέλος για τις ηλεκτροδοτούμενες δομημένες επιφάνειες ήταν ουσιαστικά φόρος (Τσουρουφλής, 2015).

## Νομιμότητα του Φόρου

Η αρχή για νομιμότητα του φόρου σημαίνει ότι η φορολογική επιβάρυνση πρέπει να προβλέπεται από νομοθετική πράξη κοινοβουλευτικής προέλευσης. Η αρχή για νομιμότητα του φόρου θεμελιώνεται στη δημοκρατική συναίνεση από όπου προκύπτει η ανάγκη να διασφαλιστεί η βεβαιότητα σχετικά με το φόρο (Φορτσάκης, 2008).

Η δημοκρατική συναίνεση εξασφαλίζεται μέσω της νομοθετικής συναίνεσης όταν επιβάλλεται ο φόρος και με την υιοθέτηση της αρχής του ενιαυσίου, και πιο συγκεκριμένα όταν εγκρίνονται τα φορολογικά έσοδα ετησίως μέσω του κρατικού προϋπολογισμού. Ο νόμος ως μοναδική και πρωταρχική αυθεντική εκδήλωση της αρχής για λαϊκή κυριαρχία πραγματοποιεί τη συναίνεση των πολιτών στο φόρο. Η βάση σχετικά με τον νομικό συλλογισμό είναι ότι αν ο φόρος αποτελεί περιορισμό της ιδιοκτησίας και της οικονομικής ελευθερίας, για να είναι θεμιτή η ύπαρξη ενός τέτοιου περιορισμού πρέπει να προβλέπεται μέσω του νόμου, στον οποίο εκφράζεται η συναίνεση των πολιτών.

Σύμφωνα με το άρθρο 78 του Συντάγματος, όπως ερμηνεύτηκε από τη νομολογία κυρίως του Συμβουλίου της Επικρατείας:

— Για να επιβληθεί και να εισπραχθεί φόρος απαιτείται να εφαρμοστεί τυπικός νόμος με στόχο τον καθορισμό του υποκειμένου, του αντικειμένου (το εισόδημα, την περιουσία, και τη δαπάνη) και του συντελεστή του φόρου, των φορολογικών απαλλαγών και εξαιρέσεων.

— Απαγορεύεται στην διοίκηση κατ' αρχάς να διαμορφώσει νέο κανόνα δικαίου μέσω της κανονιστικής της αρμοδιότητας, εκτός από αυτόν (το κείμενο του νόμου) που καλείται να θέσει σε εφαρμογή.

- Απαγορεύεται η αναδρομική νομοθετική κύρωση με φορολογικές κανονιστικές πράξεις μέσω των οποίων καθορίζονται τα αντικειμενικώς ουσιώδη στοιχεία σχετικά με το φόρο.
- Δεν επιτρέπεται να ρυθμιστούν φορολογικά αντικείμενα με σύμβαση ανάμεσα στο Δημόσιο και στον φορολογούμενο, αν αυτή δεν κυρωθεί μέσω τυπικού νόμου.
- Επιβάλλεται η στενή ερμηνεία των φορολογικών διατάξεων.
- Επιβάλλεται η επιστροφή των φόρων που καταβλήθηκαν αχρεωστήτως.

### **Φορολογική Ισότητα**

Ο τρόπος κατανομής της φορολογικής επιβάρυνσης ανάμεσα στους φορολογούμενους οφείλει να διέπεται από την αρχή για φορολογική ισότητα, της οποίας η ανάλυση γίνεται σχετικά με την αρχή για καθολικότητα και σχετικά με την αρχή για φορολογική δικαιοσύνη. Η διττή αυτή προσέγγιση της φορολογικής ισότητας θεμελιώνεται άμεσα στο Σύνταγμα μέσω της συνδυασμένης εφαρμογής του άρθρου 4§§ 1 και 5 του Συντάγματος. Πάντως, παρά τη σπουδαιότητά της, η αρχή για φορολογική ισότητα λειτουργεί ως επί το πλείστον ως γενική κατεύθυνση στο νομοθέτη, αλλά και ως απαγόρευση για διακρίσεις ενάντια στα αυθαίρετα προνόμια, που μπορούν να καθιερωθούν νομοθετικά, κατ' επίκληση της διαφοράς των καταστάσεων ή για λόγους που ευνοούν το γενικό συμφέρον. Το γεγονός ότι η αρχή αυτή κατοχυρώνεται συνταγματικά συνεπάγεται την καθολικότητά της, καθώς και τη φορολογία βάσει τη φοροδοτικής ικανότητας.

Η αρχή για φορολογική ισότητα καθιερώνεται από όλα τα ελληνικά συντάγματα, υπό την έννοια ότι τα δημόσια βάρη κατανέμονται βάσει της φοροδοτικής ικανότητας στα πλαίσια της υποχρέωσης των πολιτών. Η διάταξη στο άρθρο 4§5 του

Συντάγματος του 1975 αναφέρει: «Η συνεισφορά των Ελλήνων πολιτών γίνεται χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με το τι δυνάμεις διαθέτουν». Εξάλλου ο γενικός κανόνας για ισότητα απέναντι στο νόμο στο άρθρο 4§ 1 του Συντάγματος, εφαρμοζόμενος στη φορολογία, συνεπάγεται για το νομοθέτη την υποχρέωση να σχετίζεται κατά τρόπο ομοιόμορφο στις όμοιες περιπτώσεις, δηλαδή την ίση μεταχείριση για τους φορολογούμενους που τελούν κάτω από τις ίδιες συνθήκες. Σύμφωνα με το άρθρο 4§2 του Συντάγματος πρέπει να τηρείται κατά τη θέση και εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων και η ισότητα ανάμεσα στα δύο φύλα.

### **Το Φορολογικό Δίκαιο τῶν Ακινήτῶν**

Η ακίνητη περιουσία προστατεύεται ιδιαιτέρως, τόσο μέσω του συνταγματικού (άρθρο 17 Συντάγματος) όσο και μέσω του κοινού νομοθέτη (με πρόβλεψη ειδικού κεφαλαίου περί εμπραγμάτου δικαίου στον Αστικό Κώδικα). Με ειδικούς φορολογικούς νόμους προβλέπεται η επιβολή φόρων στις συναλλαγές σχετικά με την ακίνητη περιουσία καθώς και η φορολόγηση της κατοχής της ακινήτου περιουσίας.

### **Περιουσία**

Κανένας φόρος δεν μπορεί να επιβληθεί ή να εισπραχθεί χωρίς την ύπαρξη τυπικού νόμου μέσω του οποίου καθορίζονται το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, οι δαπάνες και οι συναλλαγές ή οι κατηγορίες τους, στις οποίες κάνει αναφορά ο φόρος. Η περιουσία φορολογείται στο ελληνικό κράτος, η φορολόγησή της αυτή, όμως, δεν μπορεί και δεν πρέπει να παραβιάζει το συνταγματικά κατοχυρωμένο δικαίωμα περί ιδιοκτησίας (Σπυριδάκης, 2001).

Ως εκ τούτου, το να επιβάλλεται φορολογική υποχρέωση που συνιστά υπερβολικό βάρος για τα επιβαρυνμένα από αυτή πρόσωπα οδηγεί σε παραβίαση της διάταξης του

άρθρου 1 του Πρώτου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ). Με την έννοια "υπερβολικό βάρος" σύμφωνα με τη νομολογία του ΕΔΔΑ ορίζεται οποιαδήποτε φορολογική υποχρέωση ξεπερνά αφενός μεν την αναλογική φοροδοτική ικανότητα του ατόμου που φορολογείται, αφετέρου δε απέχει από τις συνήθεις υποχρεώσεις που έχει ο μέσος κοινωνικός άνθρωπος (Σπυριδάκης, 2001).

### **Ακίνητη Περιουσία**

Το εννοιολογικό πλαίσιο για τα ακίνητα στο ελληνικό δίκαιο βρίσκεται στον Αστικό Κώδικα και συγκεκριμένα στο άρθρο 948ΑΚ, όπου ως ακίνητα θεωρούνται μόνο οι έννοιες του εδάφους και των συστατικών του μερών, συστατικό δε μέρος ακίνητης περιουσίας αποτελεί το μέρος του κύριου πράγματος που δεν γίνεται να αποχωριστεί από αυτό, χωρίς να υποστεί βλάβη το ίδιο ή το κύριο πράγμα ή χωρίς να αλλοιωθεί η ουσία ή ο προορισμός του. Έτσι συστατικά στοιχεία σε ένα ακίνητο λογίζονται τα κουφώματα αυτού. Σε αντιδιαστολή, παράρτημα είναι η ύπαρξη κάθε κινητού πράγματος, που χωρίς να αποτελεί συστατικό για το κύριο πράγμα, έχει προοριστεί για την διαρκή εξυπηρέτηση του οικονομικού σκοπού και έχει τεθεί ήδη προς το κύριο πράγμα, σε τοπική σχέση αντίστοιχη έναντι του σκοπού αυτού, όπως για παράδειγμα ο βιδωμένος ανεμιστήρας που βρίσκεται στην κουζίνα ενός σπιτιού.

Περιουσιακοί φόροι είναι οι φόροι που επιβάλλονται βάσει των στοιχείων της περιουσίας που διαθέτει το κεφάλαιο είτε επειδή έγινε απόκτησή τους μέσω χαριστικής αιτίας- διαδικασία περιστασιακής φορολόγησης- είτε λόγω της κατοχής τους – διαδικασία συστηματικής φορολόγησης για την περιουσία του κεφαλαίου. Η φορολόγηση των δαπανών ή των καταναλώσεων αποτελούν φόρους που επιβάλλονται όταν χρησιμοποιείται το εισόδημα ή το κεφάλαιο για την απόκτηση

αγαθών ή υπηρεσιών για καταναλωτικούς ή επενδυτικούς σκοπούς. Οι φόροι που επιβάλλονται για κατοχή ή τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων συνιστούν τους περιουσιακούς φόρους. Οι περιουσιακοί φόροι περαιτέρω διαχωρίζονται στους φόρους για κατοχή και στους φόρους για μεταβίβαση περιουσίας.

### **Φόρος Κατοχής Περιουσίας**

Τακτικοί είναι οι φόροι που επιβάλλονται ανά διαστήματα στον φορολογούμενο για την κατοχή περιουσίας. Με τον Ν. 11/1975 επιβλήθηκε στην Ελλάδα η φορολογία σχετικά με την ακίνητη περιουσία που στη συνέχεια καταργήθηκε με τον Ν. 1078/1980. Στη συνέχεια με τον Ν 1249/1982 επιβλήθηκε εκ νέου φόρος περί ακίνητης περιουσίας (ΦΑΠ). Ο ΦΑΠ αντικαταστάθηκε από το Τέλος για Ακίνητη Περιουσία (ΤΑΠ) που αποτελεί δημοτικό φόρο. Επιβάλλεται εκ νέου ο Φόρος για Μεγάλη Ακίνητη Περιουσία με το Ν 2459/1997, ενώ, με τον Ν 3634/2008 υπήρξε αντικατάσταση του φόρου για μεγάλη ακίνητη περιουσία μέσω του Ενιαίου Τέλους Ακινήτων (ΕΤΑΚ). Με το άρθρο 55 του Ν 3842/2010, υπήρξε κατάργηση από το έτος 2010 των διατάξεων των άρθρων 5 έως και 19 του Ν 3634/2008 που επέβαλαν το ενιαίο τέλος στον τομέα της ακίνητης περιουσίας. Τέλος με το ν. 4223/2019 που ισχύει και σήμερα προβλέφθηκε η επιβολή Ενιαίου Φόρου για την κατοχή της ακίνητης περιουσίας (ΕΝΦΙΑ).

### **Φόρος Μεταβίβασης Περιουσίας**

Ο φόροι μεταβίβασης της ακίνητης περιουσίας επιβάλλονται στη μεταβίβαση βάσει περιουσιακών στοιχείων είτε αυτά μεταβιβάζονται αιτία θανάτου είτε εν ζωή. Στην τελευταία περίπτωση παρατηρείται περαιτέρω διάκριση ανάμεσα σε μεταβίβαση περιουσίας εκ χαριστικής αιτίας και εξ επαχθούς αιτίας (Φωτιάδης, 2012).

## Φόρος Μεταβίβασης Ακινήτων

Με τον Ν 1587/1950 μέσω του οποίου κυρώθηκε ο ΑΝ 1521/1950 υπήρξε επιβολή φόρου στα μεταβιβαζόμενα ακίνητα. Η βάση μέσω της οποίας υπολογίζεται ο φόρος είναι η αξία κτήσης που έχει το ακίνητο, η οποία δεν μπορεί να είναι μικρότερη της αντικειμενικής αξίας αν ισχύει στην περιοχή που ανήκει η μεταβιβαζόμενη ακίνητη περιουσία το σύστημα της αντικειμενικής αξιολόγησης.

Ως μεταβίβαση θεωρείται, βάσει της πάγιας νομολογίας του Συμβουλίου της Επικρατείας, η κατάρτιση της οριστικής σύμβασης συμβολαιογραφικού τύπου για την από επαχθή αιτία μεταβίβαση της κυριότητας ή για άλλο εμπράγματο δικαίωμα. Συνεπώς η φορολογική υποχρέωση δεν γεννάται μέσω της κατάρτισης προσυμφώνου για πώληση, ενώ από την άλλη πλευρά δεν είναι απαραίτητη για τη γένεση της φορολογικής υποχρέωσης η ολοκλήρωση της μεταβίβασης με τη μεταγραφή του κυρίως συμβολαίου. Σε περίπτωση που γίνεται μεταβίβαση μέσω πλειστηριασμού, υποκείμενος στον φόρο είναι ο υπερθεματιστής, δηλαδή εκείνος ο οποίος κάνει την πρόταση του υψηλότερου τιμήματος στον πλειστηριασμό και το εκπλειστηρίασμα κατοχυρώνεται σε εκείνον.

Όταν μεταβιβάζονται οριζόντιες ιδιοκτησίες από τον οικοπεδούχο σε τρίτους, πελάτες του εργολάβου, σε εκτέλεση του εργολαβικού, είναι αναγκαίο να υποβληθεί πλασματική δήλωση, κατ' άρθρο 2 παρ. 2 του ΑΝ 1521/1950 (διπλή μεταβίβαση), η οποία τυγχάνει εφαρμογής και στις μεταβιβάσεις για ακίνητα, που διέπονται από τις διατάξεις περί ΦΠΑ, δεδομένου ότι πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις για να εφαρμοστούν οι διατάξεις για την πλασματική μεταβίβαση, χωρίς να ασκεί επιρροή το γεγονός ότι υπάρχει διαφοροποίηση της φορολόγησης στη δεύτερη μεταβίβαση, ύστερα από τη θέσπιση διατάξεων σχετικά με την επιβολή ΦΠΑ.

Ο φόρος για μεταβίβαση υπολογίζεται σε 3% επί της φορολογητέας αξίας της ακίνητης περιουσίας. Ο ανωτέρω συντελεστής εφαρμόζεται σε περιπτώσεις μεταβίβασης ακινήτων, οι οποίες πραγματοποιούνται από 1/1/2014 και μετά, αντί του προγενεστέρου φόρου που υπολογίζεται σε ποσοστό 09-11% για τα αγροκτήματα και σε ποσοστό 11-13% για τα αστικά ακίνητα επί της μεγαλύτερης αναγραφόμενης στο συμβόλαιο τιμής του μεταβιβασθέντος ακινήτου που ίσχυε μέχρι τότε.

Η αγορά πρώτης κατοικίας απαλλάσσεται του φόρου μεταβίβασης ακίνητης περιουσίας υπό προϋποθέσεις. Η απαλλαγή για την πρώτη κατοικία διαμορφώνεται μέσω της οικογενειακής κατάστασης του αγοραστή. Η χορήγηση απαλλαγής για αγορά κατοικίας εμβαδού έως 200 τ.μ. ή οικοπέδου, στο οποίο αντιστοιχεί κατοικία εμβαδού έως 200 τ.μ., ανεξαρτήτως της αξίας τους καταργήθηκε, και παρέχεται απαλλαγή, η οποία συνδέεται άμεσα με την οικογενειακή κατάσταση του δικαιούχου καθώς και το είδος του ακινήτου που αγοράζεται ως εξής:

- Για αγορά κατοικίας: σε άτομο που δεν έχει κάνει γάμο χορηγούνται μέχρι 200.000 ευρώ, ενώ σε άτομο που έχει παντρευτεί χορηγούνται έως 250.000 ευρώ. Το ποσό προσαυξάνεται κατά 25.000 ευρώ για καθένα από τα δύο πρώτα παιδιά αυτού και κατά 30.000 ευρώ για το τρίτο και καθένα από τα παιδιά που θα κάνει στο μέλλον.
- Για αγορά οικοπέδου: από άτομο που δεν έχει παντρευτεί το ποσό αξίας μέχρι 50.000 ευρώ, από άτομο που έχει παντρευτεί ποσό αξίας μέχρι 100.000 ευρώ. Το ποσό αυτό προσαυξάνεται κατά 10.000 ευρώ για καθένα από τα δύο πρώτα παιδιά αυτού και κατά 15.000 ευρώ για το τρίτο και καθένα από τα επόμενα παιδιά του. Αν η αξία για την ακίνητη περιουσία είναι μεγαλύτερη από τα παραπάνω αφορολόγητα όρια, η απαλλαγή χορηγείται έως το αντίστοιχο ποσό που δεν έχει φορολογηθεί και για την επιπρόσθετη αξία οφείλεται ΦΜΑ. Σε



περίπτωση που κάποιος αγοράσει κατοικία, στο ποσό της απαλλαγής περιλαμβάνεται και η αξία μιας θέσης στάθμευσης και ενός αποθηκευτικού χώρου, για επιφάνεια έως 20 τ.μ., εφόσον βρίσκονται εντός της ίδιας ακίνητης περιουσίας και αποκτήθηκαν ταυτόχρονα μέσω του ίδιου συμβολαίου αγοράς (Φωτόπουλος, 2013).

Ως προϋποθέσεις της απαλλαγής από την πρώτη κατοικία προσδιορίζεται ο αγοραστής ή η σύζυγός του ή τα ανήλικα παιδιά του να μην έχουν δικαίωμα για πλήρη κυριότητα ή επικαρπία ή οίκηση σε άλλη οικία ή διαμέρισμα που πληροί τις στεγαστικές ανάγκες της οικογένειάς του ή δικαίωμα για πλήρη κυριότητα για οικόπεδο οικοδομήσιμο ή για ιδανικό μερίδιο οικοπέδου, στο οποίο αντιστοιχεί εμβαδόν κτίσματος που πληροί τις στεγαστικές του ανάγκες, και βρίσκονται σε δημοτικό διαμέρισμα με πληθυσμό πάνω από 100.000 κατοίκους.

Απαλλαγή από τον φόρο μεταβίβασης για να αγοραστεί κατοικία ή οικόπεδο παρέχεται μία φορά. Απαλλαγή παρέχεται και για κάθε νέα αγορά ακινήτου, εφόσον αθροιστικά: α) τα ακίνητα που βρίσκονται κατά τον χρόνο της νέας αγοράς στην κυριότητά του αγοραστή, της συζύγου ή τα ανήλικων τέκνων τους δεν πληρούν τις στεγαστικές ανάγκες για την οικογένειά του και β) ο αγοραστής κάνει υποβολή της οικείας δήλωσης και καταβάλλει εφάπαξ τον φόρο που αντιστοιχεί στην αξία του ακινήτου που έτυχε απαλλαγή από το φόρο.

Για υποθέσεις για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε έως τις 31/12/2013, το δικαίωμα που έχει το Δημόσιο για την επιβολή ΦΜΑ παραγράφεται αφού περάσει το διάστημα πενταετίας από τη λήξη του έτους εντός του οποίου υπάρχει λήξη της προθεσμίας υποβολής για τη δήλωση και αφού περάσει το διάστημα των δεκαπέντε ετών από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο παρασχέθηκε η απαλλαγή, έστω και αν

η υπόθεση περαιώθηκε οριστικά. Για υποθέσεις για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε μετά την 1/1/2014, η φορολογική διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε ετών από τη λήξη του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

Στις περιοχές που υπάρχει εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος, όταν υποβάλλεται η δήλωση ΦΜΑ, ο φορολογούμενος είναι υποχρεωμένος να αναγράφει σε αυτήν την αντικειμενική αξία για το ακίνητο που μεταβιβάζεται, βάσει της οποίας γίνεται καταβολή εφάπαξ του φόρου που αναλογεί. Σε περίπτωση που το τίμημα είναι μεγαλύτερο από την αντικειμενική αξία, ο φόρος υπολογίζεται με βάση το μεγαλύτερο αναγραφόμενο στο συμβόλαιο ποσό (Φώτου, 2017).

Όπως ορίζει η διάταξη του άρθρου 17 του ΚΦΕ η έννοια του πράγματι καταβαλλόμενου χρηματικού ποσού για την αγορά ακινήτου θεωρείται το αληθές τίμημα που καταβάλλεται από τον φορολογούμενο για την αγορά αυτή. Ως τέτοιο θεωρείται καταρχήν το ποσό που αναγράφεται εντός του οικείου μεταβιβαστικού συμβολαίου εκτός αν αυτό υπολείπεται της νόμιμα εξευρισκόμενης κατά τα ισχύοντα στη φορολογία μεταβίβασης για ακίνητα αγοραίας αξίας του ακινήτου, οπότε σύμφωνα με την κοινή γνώμη το τελευταίο αυτό ποσό θεωρείται ως το αληθές ποσό που καταβλήθηκε, επιφυλασσόμενης της δυνατότητας από τον φορολογούμενο να αποδείξει νόμιμα ότι στη συγκεκριμένη περίπτωση το ποσό που αναγράφεται στο συμβόλαιο, έστω και αν δεν είναι μεγαλύτερο από την αξία της αγοράς του, είναι το τίμημα που πραγματικά καταβλήθηκε.

Στις περιοχές που τυχόν δεν υπάρχει η εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος, όταν υποβάλλεται η δήλωση ΦΜΑ, ο φορολογούμενος προβαίνει σε καταβολή

εξολοκλήρου του φόρου που αναλογεί βάσει της αξίας που δήλωσε. Στη συνέχεια, ο προϊστάμενος της ΔΟΥ προσδιορίζει προσωρινά την αξία αγοράς για το ακίνητο και ο αγοραστής έχει πλέον το δικαίωμα μέσα σε διάστημα δίμηνης ανατρεπτικής προθεσμίας από την ημερομηνία που παρέλαβε τη δήλωση να προχωρήσει σε επίδοση συμπληρωματικής δήλωσης σύμφωνα με τη προσωρινή αξία του προϊσταμένου της ΔΟΥ και να καταβάλει χωρίς προσαύξηση και πρόστιμο το μισό του φόρου που αναλογεί και το υπόλοιπο μισό τον επόμενο μήνα από τη βεβαίωση. Στην περίπτωση που δεν υποβληθεί η ανωτέρω συμπληρωματική δήλωση, ο προϊστάμενος της ΔΟΥ ενεργεί πλέον τακτικό έλεγχο για να προσδιοριστεί η αξία, χωρίς να υπάρχει δέσμευση πλέον της προσωρινής προεκτίμησης και στη συνέχεια πραγματοποιείται η έκδοση του σχετικού φύλλου ελέγχου. Μέσα σε 60 ημέρες από την στιγμή που κοινοποιείται το φύλλο ελέγχου ο αγοραστής έχει το δικαίωμα για συμβιβασμό ή προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια (Φώτου, 2018).

Απαραίτητη προϋπόθεση, ώστε οι πράξεις από την φορολογική αρχή να είναι δυνατές να προσβληθούν μέσω διοικητικής προσφυγής, είναι να υπάρχει η δυνατότητα της φορολογικής αρχής να προβεί σε ρύθμιση. Σε διαφορετική περίπτωση, όπως όταν η φορολογική αρχή δεν έχει εξουσία για την ανάκληση ή την τροποποίηση οριστικών ή ακόμη και μη οριστικών φορολογικών εγγραφών η απάντηση, λόγω του πληροφοριακού της χαρακτήρα, **δεν είναι υπόκειται σε προσφυγή**, ο δε διοικούμενος πρέπει να προβεί στην αναζήτηση του κατάλληλου ένδικου βοηθήματος (Χασιώτης, 2016).

**Αφού εκδοθεί η τελεσίδικη απόφαση επί της αμφισβήτησης του οφειλόμενου φόρου μεταβίβασης της κυριότητας ακινήτου, η ΔΟΥ δεν έχει περιθώριο για μείωση του οφειλόμενου φόρου, ακόμη και εάν υπάρχει ήδη έκδοση τελεσίδικης απόφασης** από το αρμόδιο πολιτικό δικαστήριο, μέσω της οποίας διαγνώστηκε ότι ο δικαιούχος

του φορολογουμένου δεν είχε πλήρη κυριότητα του ακινήτου που μεταβίβασε σε αυτόν, αλλά μόνο ποσοστό για συνιδιοκτησία (Φωτιάδης, 2012).

Για την εξεύρεση του καθαρού, φορολογητέου εισοδήματος από οικοδομές πρέπει αρχικά να γίνει ο προσδιορισμός του ακαθάριστου, μικτού, εισοδήματος από το οποίο, στη συνέχεια, θα εκπέσει ένα ποσοστό, που αντιπροσωπεύει τις παραγωγικές δαπάνες για το εισόδημα αυτό (Αργυρίου και συνεργάτες, 2012).

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 παρ. 1 του ΚΦΕ, για την εκμίσθωση μιας οικοδομής, ως ακαθάριστο εισόδημα νοείται το μίσθωμα το οποίο έχει συμφωνηθεί. Σε περιοχές που υπάρχει εφαρμογή του συστήματος της αντικειμενικής αξίας, προβλέπεται τεκμαρτός προσδιορισμός για το ελάχιστο εισόδημα, ως ποσοστού 3,5% με βάση την αντικειμενική αξία του ακινήτου που εκμισθώνεται.

### **Φορολογικές Απαλλαγές**

Η παροχή απαλλαγής εφαρμόζεται μόνο σε φυσικά πρόσωπα (έγγαμα ή άγαμα), εφόσον η μόνιμη τους κατοικία είναι στην Ελλάδα ή προτίθενται να εγκατασταθούν σε αυτή το αργότερο μέσα σε δύο χρόνια από την αγορά. Με τις διατάξεις του άρθρου 21 του Ν 3842/2010 υπήρξε κατάργηση της απαλλαγής για τους Έλληνες ή ομογενείς του εξωτερικού που δεν διαμένουν στην Ελλάδα κατά το χρόνο της αγοράς, όπως αυτή ίσχυε σύμφωνα με τις διατάξεις που εμπεριέχονται στα άρθρα 10,14 κ.ε. του Ν.1078/1980. Επίσης, έγινε ο καθορισμός των δικαιούχων ως ακολούθως: α) Έλληνες, β) ομογενείς της Αλβανίας, Τουρκίας και χωρών της πρώην Σοβιετικής Ένωσης, γ) πολίτες από τα κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δ) αναγνωρισμένοι πρόσφυγες, όπως ορίζουν οι διατάξεις του ΠΔ 96/2008, και ε) πολίτες από τρίτες χώρες που απολαύουν το καθεστώς για μακρά διαμονή στην Ελλάδα, όπως ορίζουν οι διατάξεις του ΠΔ 150/2006. Τονίζεται ότι ειδικά για τους αλλοδαπούς η πρόθεσή

τους να εγκατασταθούν μόνιμα στην Ελλάδα δεν αναιρείται από το γεγονός ότι για ειδικούς λόγους, τους χορηγούνται προσωρινές άδειες για παραμονή μέσω των αρμόδιων αρχών. Όσοι κατάγονται από τη Βόρειο Ήπειρο και την Τουρκία, εφόσον έχουν αποκτήσει ιθαγένεια τρίτου κράτους εκτός από την Αλβανία και την Τουρκία, δεν μπορούν να απαλλαχθούν από τον φόρο.

Οι διατάξεις της παραγράφου 3 στο άρθρο 1 του Ν 1078/1980 για απαλλαγή από φόρο όταν αποκτάται η πρώτη κατοικία εφαρμόζονται γενικά σε φυσικά πρόσωπα που έχουν μόνιμη κατοικία στην Ελλάδα ανεξαρτήτως της ιθαγένειάς τους και ανεξάρτητα του αν, ως πολιτικοί πρόσφυγες, εμπίπτουν στην προστασία από τις διατάξεις της πολυμερούς Σύμβασης αναφορικά με τη Νομική Κατάσταση των Προσφύγων της Γενεύης.

Για τους Έλληνες που είναι έμμισθοι δημόσιοι υπάλληλοι που εργάζονται στο εξωτερικό θεωρείται ότι η κατοικία τους βρίσκεται στην ελληνική επικράτεια και συνεπώς έχουν το δικαίωμα για απαλλαγή (Ζούβια, 2016).

Η παροχή απαλλαγής εφαρμόζεται και στον κύριο εξ αδιαιρέτου ποσοστού ή ψιλό κύριο ή επικαρπωτή για κατοικία ή οικόπεδο που προβαίνει στην αγορά του υπόλοιπου ποσοστού ή του εμπράγματος δικαιώματος για την επικαρπία ή την ψιλή κυριότητα, προκειμένου να γίνει εξ ολοκλήρου κύριος για το ακίνητο, εφόσον το ποσοστό που κατέχει δεν του ικανοποιεί τις στεγαστικές ανάγκες του. Η απαλλαγή παρέχεται και στο σύζυγο που βρίσκεται σε διάσταση, υπό τον όρο ότι έχει προβεί σε κατάθεση αίτησης ή αγωγής διαζυγίου τουλάχιστον έξι μήνες πριν από το χρόνο που έγινε η αγορά. Αν δε λυθεί ο γάμος μέσω διαζυγίου μέσα σε διάστημα πέντε χρόνων από την αγορά, γίνεται άρση της χορηγηθείσας απαλλαγής και γίνεται καταβολή του οικείου φόρου (Καλλιντέρης, 2006).

Όσοι είναι ιδιοκτήτες σε ξενοδοχεία, αποθήκες, γραφεία, βιομηχανίες, εργοστάσια και γενικά σε αμιγείς επαγγελματικές στέγες έχουν δικαίωμα για απαλλαγή. Εξάλλου δεν θεωρείται επαγγελματική στέγη το ακίνητο, το οποίο μέσω οικοδομικής άδειας ή του τίτλου κτήσης χαρακτηρίζεται ως κατοικία, έστω και αν γίνεται χρήση του ως επαγγελματική στέγη. Οι προϋποθέσεις για τη χορήγηση της απαλλαγής θα πρέπει να συντρέχουν στο όνομα του αγοραστή (Σπυριδάκης 2001, 2002, 2004):

Ο αγοραστής ή η σύζυγός του ή τα ανήλικα παιδιά του να μην έχουν δικαίωμα για πλήρη κυριότητα ή επικαρπία ή οίκηση σε άλλη οικία ή διαμέρισμα στο οποίο πληρούνται οι στεγαστικές ανάγκες της οικογενείας του ή δικαίωμα για πλήρη κυριότητα για οικοδομήσιμο οικόπεδο ή για ιδανικό μερίδιο οικοπέδου, στο οποίο υφίσταται εμβαδόν για κτίσμα στο οποίο πληρούνται οι στεγαστικές του ανάγκες, και βρίσκονται σε δημοτικό διαμέρισμα με πληθυσμό πάνω από 3.000 κατοίκους.

Ακόμη για την εφαρμογή απαλλαγής είναι απαραίτητο το αγοραζόμενο οικόπεδο ή το γήπεδο στο οποίο βρίσκεται η αγοραζόμενη οικία ή το διαμέρισμα να είναι οικοδομήσιμο και να περιλαμβάνεται μέσα σε ένα εγκεκριμένο ρυμοτομικό σχέδιο από το δήμο ή την κοινότητα, και ανάμεσα σε αγοραστή και πωλητή να μην υπάρχουν δεσμοί συγγένειας εξ αίματος ή εξ αγχιστείας σε πρώτο βαθμό. Όπως ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1 και παρ. 5 εδ. α' και β' του Ν. 1078/1980 ερμηνευομένων σχετικά με το σκοπό τους, που είναι να διευκολύνουν τους έγγαμους για την απόκτηση ιδιόκτητης οικογενειακής στέγης και του άρθρου 21 του Συντάγματος, το οποίο αναφέρει ότι η οικογένεια και ο γάμος τελούν **υπό την** προστασία του Κράτους, στην περίπτωση που η οικογένεια δεν έχει στη διάθεσή της ιδιόκτητο ακίνητο, μέσω του οποίου να καλύπτονται οι στεγαστικές της ανάγκες, οι έγγαμοι έχουν το δικαίωμα για απαλλαγή από τον φόρο για τη μεταβίβαση ακινήτων (Σταθόπουλος, 2004).

Η απαλλαγή παρέχεται με τον όρο ότι ο αγοραστής θα παραμένει κύριος του ακινήτου για πέντε τουλάχιστον χρόνια. Η απαλλαγή από το φόρο για μεταβίβαση για αγορά κατοικίας ή οικοπέδου παρέχεται μια φορά. Απαλλαγή παρέχεται και για κάθε νέο ακίνητο που αγοράζεται, εφόσον: α.- τα ακίνητα που έχει στην κυριότητά του κατά το χρόνο της νέας αγοράς ο αγοραστής, ο σύζυγος ή τα ανήλικα τέκνα τους, δεν πληρούν τις στεγαστικές ανάγκες της οικογένειάς τους και β.- ο αγοραστής προβαίνει σε υποβολή οικείας δήλωσης στη ΔΟΥ και στην καταβολή εφάπαξ του φόρου που αντιστοιχεί στην αξία του ακινήτου στο οποίο έγινε απαλλαγή (Σταθόπουλος, 2004).

Ως αξία του ακινήτου θεωρείται η αξία που έχει αυτό κατά το χρόνο που γίνεται η νέα απαλλαγή. Για να υπολογιστεί ο φόρος χρησιμοποιούνται συντελεστές που ήταν σε ισχύ το χρόνο που πραγματοποιήθηκε η πρώτη απαλλαγή και καταβάλλεται εφάπαξ, εκτός εάν ο φόρος που αντιστοιχεί στην αξία του ακινήτου ή στο καταβληθέν τίμημα κατά το χρόνο που έγινε η πρώτη συναλλαγή είναι μεγαλύτερος, οπότε γίνεται καταβολή αυτού του μεγαλύτερου φόρου.

Η παροχή απαλλαγής εφαρμόζεται και σε πρόσωπα τα οποία έτυχαν απαλλαγής του φόρου μεταβίβασης για απόκτηση στέγης έως 14.7.1980, καθώς και σε πρόσωπα τα οποία απαλλάχθηκαν από το φόρο για κληρονομία ή απόκτηση πρώτης κατοικίας, εφόσον για τα πρόσωπα αυτά συντρέχουν οι προϋποθέσεις απαλλαγής και εφόσον υπάρξει καταβολή του οικείου στη ΔΟΥ φόρου κατά περίπτωση.

Σε κάθε περίπτωση αναφορικά με τη σύσταση ή τροποποίηση ή μεταβίβαση για οριζόντια ή κάθετη ιδιοκτησία θα πρέπει να ερευνείται με άμεσο η έμμεσο τρόπο, η μεταβίβαση για εμπράγματα σχετικά με ακίνητα δικαιώματα μεταξύ των συγκυρίων, είτε μέσω διανομής, είτε μέσω ανταλλαγής, είτε μέσω πώλησης, είτε μέσω δωρεάς ιδανικών μεριδίων, όπως π.χ. σε περιπτώσεις σύστασης σε οικόπεδο υφιστάμενων

κτισμάτων, σύστασης και στο μελλοντικό δικαίωμα ύψους με υφιστάμενα κτίσματα, μεταφοράς ποσοστών εξ αδιαιρέτου οικοπέδου σε μελλοντικό δικαίωμα καθ' ύψος, στο οποίο υφίστανται κτίσματα και στις οριζόντιες ιδιοκτησίες αυτών έχει κατανεμηθεί το σύνολο από τα ποσοστά του οικοπέδου, τροποποίησης σύστασης με απόσπαση τμήματος οριζόντιας ιδιοκτησίας από εκείνη στην οποία ανήκε και μεταφορά της σε οριζόντια ιδιοκτησία άλλου συνιδιοκτήτη, σύστασης μέσω διανομής ψιλής κυριότητας, διανομής υφιστάμενης κάθετης ιδιοκτησίας σε οικόπεδο με κτίσματα, κατάργησης υφιστάμενης σύστασης σε οικόπεδο όπου υπάρχουν κτίσματα (Τουρουφλής, 2015). (επαναδιατύπωση δεν βγάζει νόημα, καλλίτερα να παραθέσετε αυτούσια την παράγραφο από την πηγή σας, σε εισαγωγικά)

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν 1078/1980, σε συνδυασμό με το άρθρο 1438 ΑΚ, κρίσιμος χρόνος για να χορηγηθεί απαλλαγή από ΦΜΑ για πρώτη κατοικία είναι ο χρόνος που συντάσσεται το κύριο συμβόλαιο αγοράς και όχι ο χρόνος που υποβάλλονται τα δικαιολογητικά και συνεπώς τυγχάνει έρευνας αν κατά το χρόνο αυτό υπήρχε η προϋπόθεση για την αμετάκλητη δικαστική απόφαση για λύση του γάμου σύμφωνα με το άρθρο 1438 ΑΚ. Εξάλλου, από την παρ. 10 του άρθρου 35 του Ν 3220/2004 συμπεραίνεται ότι ο νομοθέτης την απαλλαγή από ΦΜΑ όσων βρίσκονται σε διάσταση, αφενός την εξομοίωσε με εκείνη του ατόμου που είναι άγαμος, αφετέρου την παρείχε υπό την αίρεση λύσης του γάμου μέσω διαζυγίου σε διάστημα εντός πέντε χρόνων από την αγορά. Αν κατά το χρόνο που συντασσόταν το συμβόλαιο αγοράς δεν συνέτρεχε η προϋπόθεση για τη λύση μέσω αμετάκλητης απόφασης του γάμου συζύγου με ανήλικα παιδιά για κάλυψη των στεγαστικών τους αναγκών, νόμιμα έγινε η απόρριψη από τη φορολογική αρχή του αιτήματος περί απαλλαγής από ΦΜΑ για αγορά πρώτης κατοικίας (Φορτσάκης, 2008).



Η εκμίσθωση για υπάρχουσα οικία ως επαγγελματική στέγη δεν αναιρεί το κατά το άρθρο 1 παρ. 1 του Ν 1078/1980 κώλυμα περί χορήγησης της απαλλαγής για να αγοραστεί πρώτη κατοικία από το φόρο μεταβίβασης για ακίνητα επειδή ο σύζυγος έχει εμπράγματο δικαίωμα για επικαρπία σε αυτή την οικία.

Για να δοθεί όμως, κατ' εξαίρεση, απαλλαγή από τον ΦΜΑ, για δεύτερη φορά, θα πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις: α) να έχουν περάσει δύο έτη από την αρχική αγορά, β) να έχει γίνει μεταβίβαση αιτία πωλήσεως εξ ολοκλήρου της παλαιάς οικίας ή του διαμερίσματος ή του οικοπέδου, όχι όμως σε συγγενείς εξ αίματος ή εξ αγχιστείας σε πρώτο βαθμό και γ) το παλαιό σπίτι ή το διαμέρισμα ή το οικόπεδο, για χάρη του οποίου δόθηκε η αρχική απαλλαγή, συναθροιζόμενο με άλλο ακίνητο ή ακίνητα, που είναι στην κυριότητα του αγοραστή κατά τον χρόνο που χορηγήθηκε η δεύτερη απαλλαγή, να μην καλύπτει τις ανάγκες για στέγαση για τον ίδιο και για την οικογένεια του (Φωτιάδης, 2012).

Τέλος, ο αγοραστής ή ο σύζυγος ή οποιοδήποτε από τα τέκνα αυτού έχουν δικαίωμα για απαλλαγή από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων για να αγοράσουν πρώτη κατοικία, έστω και εάν έχουν αποκτήσει ποσοστό εξ αδιαιρέτου για διαμέρισμα, κατοικία, οικόπεδο ή οικόπεδα, δεδομένου ότι ο σκοπός για τον οποίο χορηγείται η ανωτέρω φορολογική απαλλαγή είναι να διευκολυνθούν τα πρόσωπα που δεν διαθέτουν κατοικία να αποκτήσουν κατοικία που να πληροί τις στεγαστικές τους ανάγκες.

## Μέρος Α' – Αντικειμενικό Σύστημα Προσδιορισμού

### Αξίας Ακινήτων

#### **Αναδρομή της Φορολογίας Κατοχής Ακίνητης Περιουσίας**

Στην Ελλάδα η ύπαρξη της ακίνητης περιουσίας ήταν πάντα υπό την προστασία του κράτους, όπως φαίνεται μέσω ειδικών συνταγματικών διατάξεων που έχουν γίνει βάσει των καταστατικών της χαρτών. Με το Σύνταγμα του 1822, ξεκίνησε η προστασία της ιδιοκτησίας από τους νόμους και το 1844 και 1864 άρχισε η αναγνώριση κάποιων κοινωνικών περιορισμών με βάση την τεκμηριωμένη δημόσια ανάγκη και με την αποζημίωση του ιδιοκτήτη. Με βάση το Σύνταγμα του 1907, αν κάποιος ιδιοκτήτης δεν ήταν σύμφωνος με την κρατική αποζημίωση, τότε είχε το δικαίωμα για προσφυγή στο δικαστήριο. Το 1911 πραγματοποιήθηκε η κατοχύρωση της ιδιοκτησίας, αλλά και το δικαίωμα της πολιτείας για απαλλοτρίωση μιας περιοχής, αν έχει αποζημιωθεί ο κάτοχός της πριν, ενώ προβλέπονταν η θέσπιση νόμων για ιδιοκτησία, διάθεση ορυχείων κ.ά. (Φράγκος, 1952)

Βάσει του Συντάγματος του 1975, η ιδιοκτησία βρίσκεται υπό την προστασία του κράτους με την προϋπόθεση ότι όσα δικαιώματα προέρχονται από εκείνη δε θα απέβαιναν ενάντια στο γενικό συμφέρον και η απαλλοτρίωση θα γίνεται μόνο όταν πρόκειται περί δημοσίου συμφέροντος. Ακόμη, διασφαλίστηκε η ελεύθερη χρήση των ακινήτων και υπήρχε πρόβλεψη για την προστασία του περιβάλλοντος, τη συμμετοχή ιδιοκτητών στην ανάπτυξη των οικιστικών περιοχών και στην χωροταξική αναδιάρθρωση της χώρας (Φράγκος, 1952).

Με το Ν. 11/1975 για πρώτη φορά στην Ελλάδα εισήχθη η φορολογία για όσους κατείχαν ακίνητη περιουσία. Η κατάργηση αυτής της φορολογίας έγινε μέσω του

άρθρου 9 του Ν. 1078/1980 και εισήχθη ξανά μέσω του Νόμου 1249/1982 και επανακαταργήθηκε μέσω του Νόμου 2065/ 1992. Μέσω του Νόμου 2459/2007 (άρθρα 21-32) εισήχθη η φορολογία για τη μεγάλη ακίνητη περιουσία και η απογραφή για τα ακίνητα μέσω του εντύπου Ε9 και υπολογίστηκε με βάση τα όσα δηλώνονται στο Ε9 το οποίο υποβάλλεται στη φορολογική δήλωση των πολιτών που φορολογούνται. Στα άρθρα 27-50, 92 του Ν. 3842/2010 βρίσκονται οι νέες διατάξεις του φόρου για ακίνητη περιουσία.

Ο Φόρος για προστιθέμενη Αξία (ΦΠΑ) αποτελεί έναν έμμεσο φόρο που επιβλήθηκε σε άλλα κράτη εκτός της Ε.Ε. και η υιοθέτηση του έγινε από την Ελλάδα την 1/1/1984 αλλά τελικά η καθιέρωσή του πραγματοποιήθηκε από 1/1/1987. Σύμφωνα με τον Ν. 2859/2000 ο ΦΠΑ είναι ένα είδος έμμεσου φόρου για τις συναλλαγές στην Ελλάδα εκτός από το Άγιο Όρος. Από το 2006 πραγματοποιείται η επιβολή του ΦΠΦ και στις οικοδομές και τα υλικά, με αποτέλεσμα να αυξηθεί το κόστος για απόκτηση ενός ακινήτου. ΦΠΑ επιβάλλεται και για τα νεόδμητα ακίνητα και η αναστολή της εφαρμογής του γίνεται μέσω διάφορων νόμων.

Ο ΦΠΑ επιβάλλεται και κατά την περίπτωση που μεταβιβάζεται η υψηλή κυριότητα, η σύσταση ή παραίτηση από το δικαίωμα για προσωπική ή πραγματική δουλειά, όταν παραχωρείται το δικαίωμα για αποκλειστική χρήση για τους κοινόκτητους κυρίους, βοηθητικών και ειδικών χώρων των κτισμάτων ή στο κοινόκτητο τμήμα του οικοπέδου και κατά τη μεταβίβαση του δικαιώματος για επικαρπία της ακίνητης περιουσίας.

Ο Φόρος για Ακίνητη Περιουσία (Φ.Α.Π.) εισήχθη μέσω του Νόμου 11/1975 αλλά καταργήθηκε, ύστερα από διαμαρτυρίες, μέσω του Νόμου 1078/1980 και επέστρεψε το 1982 μέσω του Νόμου 1249/ 1982 και συντελεστή έως 2% ετησίως αλλά και πάλι

αποσύρθηκε. Από το 1993 εισήχθη το Τέλος για Ακίνητη Περιουσία (Τ.Α.Π.) με συμπληρωματικό φόρο μισθωμάτων 3%. Το 2008 για τρίτη φορά παρατηρείται κατάργηση του φόρου για μεγάλη ακίνητη περιουσία μέσω του Νόμου 3643/ 2008. Έκτοτε και μέχρι σήμερα, έχει γίνει επιβολή φόρων για επιτακτικούς λόγους και λόγω του εθνικού συμφέροντος ώστε να μειωθεί άμεσα το δημοσιονομικό έλλειμμα, όπως το Ε.Τ.Α.Κ., ο Φ.Α.Π., ο Ε.Ε.Τ.ΗΔ.Ε., ο Ε.Ε.Τ.Α. και ο ΕΝ.Φ.Ι.Α.

Με τη φορολογία για ακίνητη περιουσία παρατηρείται μείωση της ανισοκατανομής του πλούτου και το κεφάλαιο χρησιμοποιείται με πιο αποδοτικό τρόπο, αφού μέσω της φορολογίας επιβάλλεται η πιο αποδοτική χρησιμοποίηση για το κεφάλαιο.

### **Καθορισμός του Ύψους Αντικειμενικών Αξιών Ακινήτων**

Βασική προϋπόθεση για να φορολογηθούν τα ακίνητα είναι πρωτίστως να προσδιοριστεί η αξία τους. Το σύστημα το οποίο ακολουθείται κυρίως είναι ο αντικειμενικός προσδιορισμός. Για να καθοριστεί η φορολογητέα αξία, παράγοντες όπως η τιμή ζώνης, ο συντελεστής εμπορικότητας, ο συντελεστής οικοπέδου, ο συντελεστής ορόφου, καθώς και η εν γένει θέση του ακινήτου διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο (Φωτόπουλος, 1999, 2009, 2013, 2015).

Οι νόμοι 3843/2010, 4014/2011 και 4178/2013, μέσω των οποίων το Υπουργείο Οικονομικών προέβη στην ανακάλυψη άλλης μιας πηγής εσόδων από τη φορολόγηση ακινήτων, μέσω της τακτοποίησης - νομιμοποίησης αυθαιρέτων κατασκευών, των οποίων συγχρόνως οι ιδιοκτήτες αντιμετωπίζονται από το Κράτος ως ποινικοί παραβάτες με βάση τη διάταξη του άρθρου 17 του Νόμου 1337/1983 για αυθαίρετα σε περίπτωση που δεν τακτοποιήσουν-νομιμοποιήσουν τις προαναφερόμενες κατασκευές.

Η επιλογή για ανάπτυξη των ανωτέρω ειδικών περιπτώσεων στο παρόν κεφάλαιο έγινε για να τονισθεί η σημασία της επαμφοτερίζουσας, παράταιρης και αυτοαναιρούμενης συμπεριφοράς του Υπουργείου Οικονομικών, το οποίο ενώ αυτό θέτει τους κανόνες και τον τρόπο που υπολογίζονται οι φόροι για τα ακίνητα, με τον ορισμό τιμών ζώνης, συντελεστών κοκ, εντούτοις είναι το ίδιο που αυτοαναιρείται και θεσπίζει αυθαίρετα φορολόγηση με τη νομιμοποίηση των αποτελεσμάτων ενεργειών, που την ίδια στιγμή τις αντιμετωπίζει ως νομιμοποιήσιμες παρανομίες ανεξαρτήτως των ανωτέρω τιμών και συντελεστών που έχουν προβλεφθεί για νόμιμα υφιστάμενα ακίνητα (Φώτου, 2017, 2018).

### **Συντελεστές Αξίας**

Κατ' εφαρμογή του βασικού νομοθετήματος του Ν 1249/1982 με τίτλο: «Διαρρυθμίσεις της άμεσης και έμμεσης φορολογίας, μισθολογικά θέματα και λοιπές διατάξεις» υπάρχει σχετική πρόβλεψη στο άρθρο 41 ότι για να προσδιοριστεί η φορολογητέα αξία για τα ακίνητα που μεταβιβάζονται με αντάλλαγμα ή λόγω θανάτου, δωρεάς ή προίκας, λαμβάνονται υπόψη οι τιμές για εκκίνηση, που έχουν καθοριστεί από πριν κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ' είδος ακινήτου, όπως αστικά ακίνητα, μονοκατοικίες, διαμερίσματα, καταστήματα, αγροκτήματα και άλλα.

Η αύξηση-μείωση των τιμών εκκίνησης γίνεται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που ασκούν επιρροή με αυξητικό ή μειωτικό τρόπο στην αξία των ακινήτων, όπως η παλαιότητα για τα διαμερίσματα, η θέση στο οικοδομικό τετράγωνο ή στον όροφο της πολυκατοικίας, η εμπορικότητα δρόμου για τα καταστήματα, το πατάρι, το υπόγειο, η καλλιεργητική αξία για τα αγροκτήματα, η τουριστική ή παραθεριστική σημασία και άλλα.

Οι τιμές για εκκίνηση και οι συντελεστές για αυξομείωσή τους καθορίζονται με αποφάσεις που λαμβάνει ο Υπουργός των Οικονομικών, αφού εισηγηθούν Επιτροπές που θα τις αποτελούν οικονομικοί υπαλλήλοι, μηχανικοί του Υπουργείου Δημοσίων Έργων, εκπρόσωποι της Τοπικής Αυτοδιοίκησης, εκπρόσωποι του Τεχνικού Επιμελητηρίου Ελλάδας και άλλα πρόσωπα που διαθέτουν εξειδικευμένες γνώσεις ή ιδιαίτερη εμπειρία και θα έρχονται σε σύγκρουση με κοινές αποφάσεις (ΚΥΑ) που λαμβάνουν οι Υπουργοί Προεδρίας, Κυβερνήσεως και Οικονομικών.

Η αναπροσαρμογή των τιμών σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο πραγματοποιείται το βραδύτερο, ανά δύο έτη, με τις αποφάσεις σύμφωνα με την παράγραφο 2 του ανωτέρω νομοθετήματος από τον Υπουργό των Οικονομικών. Με αποφάσεις που λαμβάνει ο Υπουργός των Οικονομικών καθορίζονται:

- α) η καταχώριση για τις τιμές εκκίνησης και για τους συντελεστές αυξομείωσης σε πίνακες και ο συσχετισμός τους με διαγράμματα που καταρτίζονται βάσει χαρτών,
- β) οποιαδήποτε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια που αφορά την εφαρμογή των διατάξεων που εμπεριέχονται στο παρόν άρθρο. Με αποφάσεις που λαμβάνει ο Υπουργός των οικονομικών προκύπτει ο καθορισμός του χρόνου έναρξης ισχύος για τις διατάξεις που εμπεριέχονται στο παρόν άρθρο σε ολόκληρη τη χώρα ή ορισμένα τμήματα αυτής ή πόλεις και για όλα τα ακίνητα ή για ορισμένες κατηγορίες αυτών.
- γ) Η εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου και για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζόμενων εκτός σχεδίου ακινήτων.

Οποιαδήποτε άλλη διάταξη, η οποία ρυθμίζει με διαφορετικό τρόπο τη φορολογητέα αξία της ακίνητης περιουσίας που μεταβιβάζεται με αντάλλαγμα η αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προικός (τότε) και τον τρόπο που προσδιορίζεται, συνεχίζει να εφαρμόζεται και μετά την έναρξη ισχύος όσον αφορά τα προεδρικά διατάγματα της προηγούμενης παραγράφου μόνο στις περιπτώσεις που το πρόσωπο που φορολογείται αμφισβητήσει τις προκαθορισμένες τιμές μέσω προσφυγής του σε Διοικητικά Δικαστηρία (Χασιώτης, 2016).

Κατ' εξαίρεση, σε περίπτωση που στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο το τίμημα ή στον αναγκαστικό ή εκούσιο πλειστηριασμό το εκπλειστηρίασμα, είναι μεγαλύτερο από την αξία που προκύπτει μέσω της εφαρμογής των διατάξεων που εμπεριέχονται στο παρόν άρθρο, ο φόρος για μεταβίβαση υπολογίζεται βάσει του τιμήματος ή του εκπλειστηρίασματος αντίστοιχα. Στα μέλη των επιτροπών της παραγράφου 1 του άρθρου 41 που δεν αποτελούν δημόσιους ή δημοτικούς υπαλλήλους καταβάλλεται αποζημίωση την οποία καθορίζει ο Υπουργός των Οικονομικών με αποφάσεις του. Σε περίπτωση που μεταβιβάζονται ακίνητα με αντάλλαγμα ή αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής ο φορολογούμενος προβαίνει σε αναγραφή της οριζόμενης αξίας τους στην οικεία φορολογική δήλωση, βάσει της οποίας βεβαιώνεται ο φόρος που του αντιστοιχεί στην προκειμένη περίπτωση.

Αν το άτομο που υποχρεώνεται σε φόρο θεωρεί την αξία που έχει προκαθοριστεί μεγαλύτερη από την αγοραία δικαιούται μέσα σε διάστημα είκοσι ημερών από την στιγμή που υποβλήθηκε η δήλωσή του, να κάνει αίτηση προσφυγής και να ζητήσει να προσδιοριστεί η αξία, μέσω του αρμόδιου Διοικητικού Πρωτοδικείου. Σε περίπτωση που ασκηθεί προσφυγή, διενεργείται έλεγχος από τον Οικονομικό Έφορο για να προσδιοριστεί η αγοραία - πραγματική αξία του ακινήτου και συντάσσεται η σχετική έκθεση, αντίγραφο της οποίας κοινοποιείται για ποινή απαραδέκτου έναντι του

φορολογουμένου διαδίκου εντός διαστήματος είκοσι τουλάχιστον ημερών πριν από τη μέρα της δίκης.

Κατ' αρθ. 41α του Ν.1249/1982 η φορολογητέα αξία για τα μεταβιβαζόμενα με επαχθή αιτία ή αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής ακίνητα, που βρίσκονται σε περιοχές στις οποίες δεν έχει γίνει εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος προσδιορισμού αναφορικά με την αξία τους, είτε αυτές είναι εντός είτε εκτός σχεδίου πόλης, υπολογίζεται ξεχωριστά για τα υφιστάμενα κτίσματα που βρίσκονται στο οικόπεδο ή γήπεδο και χωριστά περί οικοπέδου η γηπέδου, ως εξής:

- α) Για να προσδιοριστεί η φορολογητέα αξία των κτισμάτων γίνεται εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος, σύμφωνα με το οποίο λαμβάνονται υπόψη τιμές αφετηρίας κόστους ανά είδος κτιρίου, των οποίων ο καθορισμός και η αναπροσαρμογή γίνεται με αποφάσεις που λαμβάνει ο Υπουργός Οικονομικών. Η αύξηση-μείωση των τιμών αυτών γίνεται μέσω της εφαρμογής συντελεστών που προσδιορίζουν τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του κτιρίου που εκτιμάται, όπως το μέγεθος, την ποιότητα κατασκευής, την παλαιότητα και άλλα.
- β) Για να προσδιοριστεί η φορολογητέα αξία του οικοπέδου ή γηπέδου εφαρμόζονται οι διατάξεις που εμπεριέχονται στο άρθρο 3 του ΑΝ 1521/1950 (ΦΕΚ Α 245) και των άρθρων 9 και 10 του Ν 2961/2001 (ΦΕΚ Α 266).

Με αποφάσεις που έλαβε ο Υπουργός Οικονομικών γίνεται σταδιακός καθορισμός, για τις ανωτέρω περιοχές, ζωνών με αξία γης και συντελεστών αυξομείωσής τους, οι οποίοι προσδιορίζουν τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά που έχει το οικόπεδο ή το γήπεδο, όπως σχήμα, δυνατότητα για εκμετάλλευση και άλλα, ώστε να υπολογίζεται με αντικειμενικό τρόπο η αξία που έχει η γη. Στις περιπτώσεις αυτές δεν υπάρχει



εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 3 του ΑΝ 1521/1950 και των άρθρων 9 και 10 του Νόμου 2961/2001.

## **ΕΝΦΙΑ**

Από την 1 η Ιανουαρίου 2014 υπήρξε κατάργηση του φόρου για ακίνητη περιουσία, ο επονομαζόμενος κατά συντομογραφία και ΦΑΠ, που είχε ισχύ κατά το παρελθόν, και αντικαταστάθηκε από ένα νέο φόρο, ο οποίος επιβάλλεται για την ακίνητη περιουσία που είναι στην κατοχή φυσικών και νομικών προσώπων, με την ονομασία Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝΦΙΑ).

Με τον νέο αυτό φόρο εισάγεται για πρώτη φορά μία νέα μέθοδος στη φορολόγηση των ακινήτων στην Ελλάδα, μέσω της οποίας καταργείται η αναλογικότητα και η προοδευτικότητα που διέκρινε τους προηγούμενους φόρους για τα ακίνητα. Με αυτό τον τρόπο συνιστά μία σύνθεση για έκτακτους φόρους(ΕΕΤΗΔΕ, ΕΕΤΑ) που είχαν ισχύ τα έτη 2012 και 2013 και του ΦΑΠ που καθιερώθηκε με το Νόμο 3842/2010.

Ο ΕΝΦΙΑ όπως ξεκίνησε την εφαρμογή του αποτελεί το άθροισμα για δύο επιμέρους προσδιορισμούς: α) Για τον κύριο φόρο, του οποίου ο υπολογισμός γίνεται επί κάθε ακινήτου διακεκριμένα και β) Για τον συμπληρωματικό φόρο, του οποίου ο υπολογισμός γίνεται με αναλογικό συντελεστή αναφορικά με το σύνολο της ακίνητης περιουσίας που κατέχει το φυσικό ή νομικό πρόσωπο εφόσον η αντικειμενική της αξία υπερβαίνει τις 300.000 ευρώ. Βασικό στοιχείο για να προσδιοριστεί ο φόρος, αποτελεί η υποχρέωση για υποβολή από τους υπόχρεους της δήλωσης στοιχείων ακινήτων, του ευρέως γνωστού και ως Ε9.

Αφού υποβληθεί το Ε9, συντίθεται και υποβάλλεται ηλεκτρονικά η περιουσιακή κατάσταση του ατόμου που φορολογείται και γίνεται η εκκαθάριση του φόρου. Ο τρόπος τώρα που υπολογίζεται ο φόρος είναι ο εξής κάτωθι:

Προκειμένου να γίνει απολύτως κατανοητός ο τρόπος που υπολογίζεται ο ενιαίος φόρος ιδιοκτησίας για ακίνητα, απαραίτητη προϋπόθεση αποτελεί η ανάγκη για αποκρυστάλλωση των εννοιών και ποιό και τι είδους δικαίωμα, φυσικό πρόσωπο ή νομικό πρόσωπο ή πραγματική κατάσταση, είναι σε θέση να θεωρηθεί αντικείμενο και υποκείμενο για τον ενιαίο φόρο ιδιοκτησίας ακίνητης περιουσίας.

## Μέρος Β' Δυνατότητες Αμφισβήτησης

### Αίτηση Ακύρωσης στο ΣτΕ

Η αμφισβήτηση αναφορικά με τη συνταγματικότητα και τη νομιμότητα εν γένει των προβλέψεων των διατάξεων για τον ενιαίο φόρο ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) ήταν λογικό να επιφέρει ένα κλίμα κοινωνικής αναστάτωσης και σωρεία προβλημάτων κατά την εφαρμογή του, δοθέντος ότι στα πλαίσια της περιρρέουσας ατμόσφαιρας σχετικά με μια παρατεταμένη κρίση η Εκτελεστική Εξουσία με νομοθετική θέσπιση φορολόγησης για ακίνητα στην Ελλάδα επιχείρησε για πρώτη φορά να αγγίξει οριζοντίως τα εισοδήματα και να τα πλήξει με την φορολόγηση των ακινήτων στο σύνολό τους (Μπακάλης, 2008).

Με αυτόν τον τρόπο και ακολουθώντας το αντικειμενικό φορολόγησης για τα ακίνητα, με τιμές που υπολογίζουν τον συντελεστή φορολόγησης για ακίνητα πριν αρχίσει η οικονομική κρίση, που μαστίζει την Ελλάδα, τουλάχιστον επίσημα από το 2010 κι εντεύθεν, και χωρίς να ληφθεί όψιν η οικονομική ύφεση στην οποία εισήλθε η χώρα ήδη από το τέλος του 2004 μέχρι και σήμερα, αλλά απεναντίας χωρίς να μπορεί ή να θέλει να ανταπεξέλθει στην κοινωνική ανάγκη για επικαιροποίηση και επανυπολογισμό της αντικειμενικής αξίας των ακινήτων ανά περιοχή, στην ουσία οι περισσότεροι φορολογούμενοι οδηγήθηκαν στο να μη μπορούν να ανταπεξέλθουν εξ αντικειμενικών συνθηκών στην αποπληρωμή της υποχρέωσής τους περί ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακίνητης περιουσίας (ΕΝΦΙΑ) (ΑΑΔΕ, 2018).

Με τον ίδιο τρόπο η προσφυγή στη δικαιοσύνη αποδείχθηκε μονόδρομος με αποτέλεσμα η επιβολή του ΕΝΦΙΑ να απασχολήσει και την Ολομέλεια του

Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία αποφάσισε με την υπ' αρ. 4446/2015 απόφαση εν Ολομελεία ΣΤΕ ως ακολούθως:

Η Διοίκηση υποχρεούται εντός διαστήματος δύο ετών ή, μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την πάροδο αυτής, να προβεί σε επανέλεγχο των υφιστάμενων αντικειμενικών αξιών και να τις αναπροσαρμόζει, όπου υπάρχει λόγος, διαφορετικά προχωρά σε παράλειψη οφειλόμενης νόμιμης ενέργειας που επιβάλλεται από το άρθρο 41 παρ. 1 του ν. 1249/1982.

Η υποχρέωση αυτή υφίσταται αναξάρτητα από το δικαίωμα του φορολογουμένου για δικαστική αμφισβήτηση της αντικειμενικής αξίας συγκεκριμένου ακινήτου κατά το στάδιο που επιβάλλεται ο φόρος (Ξηρογιάννης, 2002).

Κατά τη διάρκεια της οικονομικής κρίσης, και κυρίως από το 2011, παρατηρείται μείωση των τιμών για τα ακίνητα στη Χώρα και η Διοίκηση, από το 2007, παρανόμως δεν προχώρησε σε έλεγχο των ακινήτων (Δράγιος, 2014).

Το Δικαστήριο έχει τη δυνατότητα να δώσει μεγαλύτερη από τρεις μήνες εύλογη προθεσμία στη Διοίκηση για να εκπληρωθεί η οφειλόμενη νόμιμη ενέργεια. Με την αριθ. 4003/2014 απόφαση από την Ολομέλεια του ΣτΕ είχε παρασχεθεί προθεσμία για διάστημα έξι μηνών, περί αναπροσαρμογής των αντικειμενικών αξιών, η οποία έληξε στις 21.5.2015.

Το Συμβούλιο της Επικρατείας μάλιστα απέρριψε το αίτημα του Δημοσίου περί παράτασης της προθεσμίας έως το τέλος του 2016 γιατί όπως ορίζει η απόφαση η ακύρωση της παράλειψης της Διοίκησης δεν πρέπει να αναδράμει στο χρόνο συντελέστηκε, αλλά στις 21.5.2015.

Έτσι το Συμβούλιο της Επικρατείας έκρινε παράνομη την επιβολή του ΕΝΦΙΑ σε τέσσερις περιοχές, καθώς μέσω του ανωτάτου δικαστηρίου απεφάνθη ότι ο υπολογισμός του υπό κρίση φόρου έγινε οριζοντίως και χωρίς την προσμέτρηση ειδικών στοιχείων που προβλέπει ο νόμος για να προσδιοριστούν οι αντικειμενικές αξίες των ακινήτων.

Σύμφωνα δε με τις υπ'αρ. 171/2017 ΣΤΕ, 539/2017 ΣΤΕ, 556/2017 ΣΤΕ, 683/2017 ΣΤΕ, 1992/2016 ΣΤΕ, 2334/2016 ΣΤΕ, 2335/2016 ΣΤΕ, 2336/2016 ΣΤΕ, 2337/2016 ΣΤΕ ο ενιαίος φόρος ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) κρίθηκε παράνομος και άρα μη εφαρμοστέος, στο Ψυχικό, τη Φιλοθέη, το Νέο Βουτζά και στους Δελφούς.

Με τις ανωτέρω αποφάσεις από το Συμβούλιο της Επικρατείας στην ουσία ο διοικητικός δικαστής έρχεται και τέμνει, καθώς αφουγκράζεται την κοινωνία βάσει του ελληνικού νομικού οπλοστασίου, το μείζον θέμα για την επικαιροποίηση και αναπροσαρμογή προς τα κάτω της αντικειμενικής αξίας, αλλάζοντας ευθέως τα δεδομένα που υπολογίζεται ο ΕΝΦΙΑ στις περιοχές που υπάρχει κρίση, καθώς έθεσε το πλαίσιο νομιμότητας για την επιβολή του φόρου, ανοίγοντας τον δρόμο και για τη λήψη άλλων αποφάσεων που θα οδηγήσουν στην ακύρωση του ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) και σε άλλες περιοχές, δοθέντος ότι υπάρχει εκκρεμότητα χιλιάδων υποθέσεων απέναντι στο Συμβούλιο της Επικρατείας και στα διοικητικά δικαστήρια της Χώρας.

Από την άνωθεν απόφαση της Ολομέλειας του ανωτάτου δικαστηρίου και τις κατοπινές αναφερθείσες προκύπτει ότι η ακύρωση του ΕΝΦΙΑ στις υπό δικανική κρίση περιοχές κρίθηκε αναγκαία, γιατί ο προσδιορισμός του έγινε «οριζόντια όπως αναφέρεται, συλλήβδην για όλες τις ζώνες ορισμένης περιφέρειας», χωρίς την προσμέτρηση ειδικών στοιχείων και προϋποθέσεις παρά το γεγονός ότι υπάρχουν

σχετικές μέθοδοι προσδιορισμού των αντικειμενικών αξιών που προβλέπονται βάσει νόμου, που εν τέλει κρίθηκε ότι δεν ελήφθησαν υπόψη.

Χαρακτηριστικό επίσης αποτελεί το γεγονός ότι το Συμβούλιο της Επικρατείας αναγνωρίζει ότι λόγω του ότι δεν μπορεί να γίνει τροποποίηση του εθνικού προϋπολογισμού οι κάτοικοι αυτών των περιοχών και όσοι προσέφυγαν δεν μπορούν να πάρουν πίσω τα χρήματά τους για το 2016 που έχουν καταλογισθεί αχρεωστήτως μέσω της διοίκησης και έχουν καταβληθεί μέσω των πολιτών. Ωστόσο το Συμβούλιο της Επικρατείας έθεσε σύντομη προθεσμία μέχρι το τέλος του χρόνου, την 31η Δεκεμβρίου του 2016, ώστε η διοίκηση να προβεί σε προσαρμογή του ΕΝΦΙΑ αυτών των τεσσάρων περιοχών στα νέα δεδομένα και όπως ορίζει η απόφαση.

Η ευθυκρισία και η ευαισθησία μέσω της οποίας το Συμβούλιο της Επικρατείας στη προκειμένη περίπτωση ενέσκηψε στο φλέγον και ακανθώδες ζήτημα για τη νομιμότητα επιβολής μέσω της διοίκησης ενός φόρου, του ΕΝΦΙΑ, τον οποίο θεωρεί ότι έχει επιβληθεί παράνομα επί της ουσίας με τη αβελτηρία, την προχειρότητα, την ανευθυνότητα και την κοινωνική αναληθσία με την οποία κινείται η διοίκηση και δη στη προκειμένη περίπτωση η εκάστοτε εκτελεστική εξουσία τυγχάνει παροιμιώδης και θεωρείται ότι εγκαινιάζεται σε επίπεδο που αφορά τουλάχιστον τη διοικητική δικαιοσύνη μία νέα σχέση τριτενέργειας ανάμεσα στο τρίπολο διοίκηση - δικαιοσύνη- πολίτης.

Μάλιστα μέσω του ίδιου του Συμβουλίου της Επικρατείας οίκοθεν με σειρά από αποφάσεις του, με προδικαστικό χαρακτήρα, καθοδηγεί τους πολίτες που προσφεύγουν ώστε να είναι σε θέση να θεμελιώσουν έννομο συμφέρον με την προσκόμιση των απαραίτητων εγγράφων που θα αποδεικνύουν τη διαχρονική σχέση που έχουν με το ακίνητο που υπόκειται σε καταβολή του ΕΝΦΙΑ τα οποία και πρέπει

είναι πάντοτε επικαιροποιημένα. Δηλαδή απαραίτητη είναι η προσκόμιση Ε9, κτηματολογικού αποσπάσματος, συμβολαίων, τοπογραφικών, πολεοδομικών αδειών, πράξεων χαρακτηρισμού και λοιπά, έτσι ώστε να αποφευχθούν τυπικές απορρίψεις από τους πρόσφυγες και να υπάρχει επιτάχυνση της εκδίκασής τους.

### **Ενδικοφανής Προσφυγή**

Μέχρι και το 2011 κάθε φορολογούμενος όταν η φορολογική αρχή του κοινοποιούσε πράξη για φόρο ή πρόστιμο, πριν ή ταυτοχρόνως με την προσφυγή του δικαιούταν να κάνει αίτηση στη φορολογική αρχή για διοικητική επίλυση της διαφοράς όπως ορίζει άρθρο 70 του Κ.Φ.Ε. του ν.2238/1994, όπου ύστερα από πράξη από τον πρόεδρο της επιτροπής, καθαριζόταν η ημερομηνία για συζήτηση της αίτησης, μετά από την περιέλευση αυτής της αίτησης ενώπιον της Επιτροπής. Εμπράκτως, δύσκολα η διοικητική επίλυση της διαφοράς επέφερε ουσιαστικά υπέρ του φορολογούμενου αποτελέσματα, αφού στις οικείες επιτροπές για συμβιβασμό που ήταν συγκροτημένες σε κάθε επιμέρους Δ.Ο.Υ. συμμετείχαν κατά πλειοψηφία μέλη από τη φορολογική διοίκηση (Ευσταθόπουλος, 2019).

Η φορολογική διαδικασία πραγματοποιούταν με αυτόν τον τρόπο μέχρι να ψηφιστεί ο Ν.4051/2012 (ΦΕΚ 40/29.2.2012), όπου ο νομοθέτης έρχεται αιφνιδίως και σε νόμο περί ασφαλιστικών ρυθμίσεων, με την ενσωμάτωση διάταξης, σύμφωνα με την οποία από τις 29/2/2012, εφόσον η διαφορά που αμφισβητείται από τον υπόχρεο για τον κύριο φόρο, το τέλος, την εισφορά ή το πρόστιμο, είναι μεγαλύτερη από τριακόσιες χιλιάδες ευρώ, για να ασκηθεί προσφυγή από τον φορολογούμενο, όπως ορίζουν οι διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, απαιτείται, για ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, να έχει μεσολαβήσει η αίτηση περί υπαγωγής στη διαδικασία που σχετίζεται με τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, η οποία στην

περίπτωση αυτή χαρακτηρίζεται ως ενδικοφανής προσφυγή, και το αποτέλεσμα της, ανεξαρτήτως του αποτελέσματός της. Η κατάθεση της αίτης γίνεται στην αρμόδια αρχή μέσα σε διάστημα εξήντα ημερών από την κοινοποίηση της πράξης για καταλογισμό φόρου ή της πράξης για επιβολή οποιασδήποτε κυρώσεως περί παραβάσεως της φορολογικής νομοθεσίας. Η απόφαση που λαμβάνουν τα αρμόδια όργανα στην ενδικοφανή προσφυγή που εμπεριέχεται στο προηγούμενο εδάφιο, εκδίδεται το αργότερο σε διάστημα τεσσάρων μηνών από την περιέλευση της αίτησης σε αυτό.

Εδώ παρατηρείται ότι ο νομοθέτης βάσει της αιτιολογικής έκθεσης του νόμου 4051/2012, δηλαδή για αποσυμφόρηση των δικαστηρίων της χώρας, ταχύτερη επίλυση των φορολογικών διαφορών και αμεσότερη είσπραξη δημοσίων εσόδων, κάνει εισαγωγή του θεσμού της ενδικοφανούς προσφυγής για τις φορολογικές διαφορές ανάμεσα στον φορολογούμενο και την φορολογική αρχή, εφόσον βέβαια η αμφισβητούμενη πράξη από την φορολογική αρχή ξεπερνά τις 300.000,000 ευρώ, για την άσκηση προσφυγής από τον φορολογούμενο όπως ορίζουν οι διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, απαιτείται, για ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, να έχει μεσολαβήσει η αίτηση περί υπαγωγής στη διαδικασία που σχετίζεται με τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, η οποία στην περίπτωση αυτή χαρακτηρίζεται ως ενδικοφανής προσφυγή, και η ολοκλήρωσή της, ανεξαρτήτως του αποτελέσματός της. Μέσω της τροποποίησης του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και συγκεκριμένα του άρθρου 70Α όπου, σύμφωνα με το Νόμο 4051/2012 άρθρο 4, δημιουργήθηκαν ορισμένες δυσκολίες σχετικά με την εφαρμογή του και πιο συγκεκριμένα:

Αφενός μεν από τη στιγμή που ξεκινά η προθεσμία των εξήντα ημερών από την κοινοποίηση της πράξης για καταλογισμό φόρου ή της πράξης για επιβολή



οποιασδήποτε κύρωσης περί παραβάσεως της φορολογικής νομοθεσίας, για την αίτηση υπαγωγής στη διαδικασία που σχετίζεται με τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, εφόσον δεν γίνεται αναφορά από τον Νόμο ότι η υποβολή της αίτησης για διοικητική επίλυση της διαφοράς προβλέπεται για τις πράξεις που έχουν εκδοθεί και επιδοθεί μετά τις 23/0/2012, ημερομηνία που δημοσιεύτηκε ο Ν.4051/2012 στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως,

Αφετέρου το γεγονός ότι υπάρχει απουσία μεταβατικού χρόνου ισχύος της διατάξεως, ώστε να υπάρχει ενημέρωση των φορολογούμενων και των φορολογικών αρχών για τη διαδικασία που απαιτείται για να ασκηθεί η προσφυγή, ώστε να μη θεωρούνται απαράδεκτες οι προσφυγές που ασκούνται, αν και έχουν κατατεθεί μέσα στο διάστημα της προβλεπόμενης προθεσμίας των εξήντα ημερών, είτε πριν από την 29/02/2012, αλλά δεν είχαν επιδοθεί έως τότε στη φορολογική αρχή, όπως ορίζει η παράγραφος 1 του άρθρου 126 Κ.Δ.Δ, με την τροποποίηση μέσω του άρθρου 27 Ν.3900/2010 και ισχύει, είτε λίγες μέρες πιο μετά, και άρα, ήταν αδύνατον να γίνει άσκηση των αναφερόμενων, με τη σειρά, μέσων (Κλειώσης, 2014).

### ***Ενώπιον της ΑΑΔΕ***

Για τις πράξεις που έχουν εκδοθεί από 1η Ιανουαρίου 2014 γίνεται εφαρμογή του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ., όπως τροποποιήθηκε και τίθεται σε ισχύ μέσω των διατάξεων του άρθρου 49 του ν.4223/2013 (Α' 287), για τις περιπτώσεις 14, 15, 16 και 24 της υποπαραγράφου Δ2 της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014 (Α' 85), της παρ. 1Β του άρθρου 232 του ν. 4281/2014 (Α' 160), του άρθρου 91 του ν. 4316/2014 (Α' 270), της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (Α' 69), της παρ. 16 του άρθρου 40 του ν. 4410/2016 (Α' 141) και της παρ. 5 του άρθρου 18 του ν. 4446/2016 (Α' 240), καθώς και η αριθ. ΠΟΛ 1064/2017 (Β' 1470) Απόφαση του

Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και η αριθ. ΠΟΛ 1069/2014 (ΑΔΑ: ΒΙΚΥΗ-527) εγκύκλιος του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Αναλυτικότερα, περί της λειτουργίας και των αρμοδιοτήτων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών τίθονται σε ισχύ οι κάτωθι αποφάσεις και εγκύκλιοι από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (και ήδη Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.) (ΑΑΔΕ, 2018):

ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφαση (Β' 1470) «Εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), καθορίζονται οι λεπτομέρειες για να λειτουργήσει η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), η διαδικασία που εφαρμόζεται και ο τρόπος που εκδίδονται οι αποφάσεις αυτής και ρυθμίζονται ζητήματα σχετικά με την καταβολή και την αναστολή καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση που ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή» ΠΟΛ 1076/23.04.2018 Απόφαση (Β' 1456) «Υποβάλλονται ηλεκτρονικά οι ενδικοφανείς προσφυγές και τα αιτήματα αναστολής στο άρθρο 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013)»

ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιος «Παρέχονται οδηγίες για να εφαρμοστούν οι διατάξεις στο άρθρο 63 του ν. 4174/2013 (Α' 170/26.07.2013) «Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή», όπως τροποποιήθηκε μέσω του άρθρου 49 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α' 287/31.12.2013) για την διαδικασία που αφορά την υποβολή και εξέτασης ενδικοφανών προσφυγών μέσω της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών»

ΠΟΛ 1282/31.12.2013 Απόφαση (Β' 54) «Λήψη προληπτικών ή διασφαλιστικών για το δημόσιο συμφέρον μέτρα με άμεσο και επείγον χαρακτήρα σε περίπτωση

φοροδιαφυγής, όπως ορίζουν οι διατάξεις στις παραγράφους 5, 6 και 7 στο άρθρο 46 του ν.4174/2013, εξειδίκευση των προσώπων εις βάρος των οποίων αυτά επιβάλλονται, καθορίζονται οι περιπτώσεις για ολική ή μερική άρση των μέτρων και μη εφαρμογή αυτών, προσδιορίζεται ο χρόνος διατήρησής τους και άλλα ειδικότερα θέματα»

ΠΟΛ.1038/30.1.2015 Απόφαση (Β' 239) « Τροποποιείται και συμπληρώνεται η αριθ. ΠΟΛ.1282/ 31.12.2013 απόφαση που έλαβε ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων (Φ.Ε.Κ. 54/Β'/16.1.2014) « Λήψη προληπτικών ή διασφαλιστικών για το δημόσιο συμφέρον μέτρα με άμεσο και επείγον χαρακτήρα σε περίπτωση φοροδιαφυγής, όπως ορίζουν οι διατάξεις στις παραγράφους 5, 6 και 7 στο άρθρο 46 του ν.4174/2013, εξειδίκευση των προσώπων εις βάρος των οποίων αυτά επιβάλλονται, καθορίζονται οι περιπτώσεις για ολική ή μερική άρση των μέτρων και μη εφαρμογή αυτών, προσδιορίζεται ο χρόνος διατήρησής τους και άλλα ειδικότερα θέματα»

ΠΟΛ 1204/29.12.2016 Εγκύκλιος «Κοινοποιούνται οι διατάξεις του ν. 4446/2016 (Φ.Ε.Κ. 240/Α'/22.12.2016) περί «Πτωχευτικού Κώδικα, Διοικητικής Δικαιοσύνης, Τελών-Παραβόλων, Οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών, Ηλεκτρονικών συναλλαγών, Τροποποιήσεων του ν. 4270/2014 και λοιπών διατάξεων».

ΠΟΛ 1192/12.08.2014 Εγκύκλιος «Αναστέλλεται η προθεσμία περί άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής προς την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης (Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών), καθώς και για την έκδοση αποφάσεων για ενδικοφανείς προσφυγές, στο διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου»

ΠΟΛ 1005/30.12.2014 Εγκύκλιος «Επιμηκύνονται οι προθεσμίες περί εκδόσεως των αποφάσεων για αιτήσεις αναστολών και για ενδικοφανείς προσφυγές προς την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης»

ΠΟΛ 1144/3.7.2015 Εγκύκλιος «Επιμηκύνονται οι προθεσμίες περί εκδόσεως των αποφάσεων για αιτήσεις αναστολών και για ενδικοφανείς προσφυγές προς την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης»

ΠΟΛ 1157/26.10.2016 Εγκύκλιος «Επιμηκύνεται η προθεσμία για να κατατεθεί ενδικοφανής προσφυγή προς την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης για όσους διαμένουν στο εξωτερικό»

ΠΟΛ1081/6.4.2015 Εγκύκλιος «Πραγματοποιείται διαδικασία για υποβολή και εξέταση ενδικοφανών προσφυγών μέσω των Αυτοτελών Τμημάτων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών που έχουν έδρα στην Περιφερειακή Ενότητα Θεσσαλονίκης».

Δ.Ε.Δ. Β1 1018278 ΕΞ 2015/05.02.2015 Εγκύκλιος «Δίνονται διευκρινίσεις περί επιδόσεων και του χειρισμού δικαστικών προσφυγών με αποφάσεις από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών»

Δ.Ε.Δ. Β1 1093475 ΕΞ 2015/03.07.2015 Εγκύκλιος «Δίνονται διευκρινίσεις και οδηγίες περί ασκήσεως και χειρισμού των ένδικων μέσων που ασκούνται με αποφάσεις που λαμβάνουν τα διοικητικά δικαστήρια για προσφυγές με ρητές η σιωπηρές αποφάσεις από την Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών»

### ***Διοικητικά Δικαστήρια***

Σύμφωνα με την απόφαση που έλαβε η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης ή τη σιωπηρή απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής σε περιπτώσεις που λήγει η προθεσμία για την έκδοση της απόφασεως, ο υπόχρεος μπορεί να προσφύγει στο

αρμόδιο Διοικητικό Δικαστήριο όπως ορίζουν οι διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Για την αναστολή, όταν ασκείται προσφυγή, ισχύουν ανάλογα οι διατάξεις που εμπεριέχονται στην παράγραφο 3 στο παρόν άρθρο. Η απευθείας προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απέναντι σε οποιασδήποτε πράξη που εκδόθηκε μέσω της Φορολογικής Διοίκησης θεωρείται απαράδεκτη.

## Συμπεράσματα

Στην παρούσα εργασία επιχειρήθηκε να παρουσιαστεί το βασικό θεσμικό πλαίσιο λειτουργίας των κανόνων φορολόγησης για ακίνητα στην ελληνική επικράτεια, με τέτοιο τρόπο ώστε αφενός μεν να γίνεται κατανοητό κατά το δυνατόν η δικαιολογητική βάση και οι μέθοδοι που ακολουθούνται από την κεντρική διοίκηση για τη συλλογή εσόδων στο δημόσιο κορβανά, αφετέρου έγινε προσπάθεια να αναδειχθούν τα προβλήματα που δημιουργούνται λόγω της έλειψης μακροοικονομικής προσέγγισης για τη θέσπιση κανόνων που σχετίζονται με την άντληση δημοσίων εσόδων μέσω της φορολόγησης των ακινήτων.

Για το λόγο αυτό έγινε παρουσίαση της θεμελίωσης του δικαιώματος του Κράτους περί συλλογής φόρων με βάση τη θέσπιση συνταγματικού επιπέδου κανόνων και αρχών, έγινε διερεύνηση από απόψεως κείμενης νομοθεσίας των τρόπων που αξιολογούνται τα εισοδήματα που είναι σε θέση να αποφέρουν τα ακίνητα και οι μέθοδοι που ακολουθούνται για να υπολογιστούν οι φόροι. Σε αντίθεση με τα τελευταία έγινε παρουσίαση των αποσπασματικών αποπειρών του Έλληνα νομοθέτη για διασφάλιση των δημοσιονομικών πόρων με την τακτοποίηση - νομιμοποίηση αυθαιρέτων κατασκευών και εντέλει δόθηκε βάση στην ιδιάζουσα, όπως προκύπτει κι από τις πολύ σημαντικές αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας, περίπτωση του ΕΝΦΙΑ, για την επιβολή του οποίου έγινε αναγνώριση του λανθασμένου και ανακόλουθου με τις σημερινές συνθήκες υπολογισμού του, ακυρώνοντας τις σχετικές διοικητικές πράξεις για επιβολή φόρου πολιτών που έκαναν προσφυγή στο ΣτΕ.

Τα ακίνητα, ιδιαίτερα από τη δεκαετία του 80' και έπειτα, έχουν αναχθεί σε μέσο για φορολογική επιδρομή της εκάστοτε κυβέρνησης και σε εύκολο αλλά χωρίς ιδιαίτερο μακροοικονομικό σχεδιασμό μηχανισμό αύξησης των δημοσιονομικών εσόδων.

Η εκάστοτε εκτελεστική εξουσία, επί τω τέλει ευκολότερου τρόπου εξευρέσεως χρημάτων, πάντοτε ως εύκολο στόχο προέβη στη προέγκριση της φοροεπιδρομής για την ακίνητη περιουσία των κατοίκων της Ελλάδας. Η εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος για τον υπολογισμό της αξίας της ακίνητης περιουσίας, αντί να δώσει λύση στα προβλήματα, στη πραγματικότητα χαρακτηρίζεται ανεπαρκής στα ζητήματα περί δίκαιης φορολόγησης των ατόμων που κατέχουν ακίνητη περιουσία. Κι αυτό διότι αφενός μεν επί εποχής πριν την οικονομική κρίση, η αγοραία εμπορική αξία της ακίνητης περιουσίας στις περισσότερες περιοχές της Ελλάδος ήταν υπερπολλαπλάσια μεγαλύτερη από την αντικειμενική αξία, ένεκα και της δυναμικής που είχε η ελληνική οικονομία τότε και κυρίως στα μέρη που αποτελούν τουριστικούς προορισμούς, ενώ σήμερα με την οικονομική κρίση να μαστίζει την ελληνική κοινωνία, στη συντριπτική τους πλειοψηφία οι τιμές για τα ακίνητα, κυρίως σε αστικές περιοχές, έχουν δεχθεί υποτίμηση και ως συνέπεια η αντικειμενική αξία της τιμής για ένα ακίνητο να είναι μεγαλύτερη της αγοραίας - πραγματικής του αξίας.

Σαφώς και το γεγονός ότι ο φόρος μεταβίβασης για ακίνητα ελατώθηκε στο 3% επί της ανώτερης αναγραφόμενης τιμής, θεωρητικά θα έπρεπε να προσελκύσει το ενδιαφέρον τουριστικών επενδύσεων στην χώρα μας. Ωστόσο το κλίμα ανασφάλειας σχετικά με την φορολογία της ακίνητης περιουσίας, η έλλειψη από σταθερή διαχρονική φορολογική πολιτική στα ακίνητα και η, στην πραγματικότητα, ανυπαρξία κινήτρων από χρηματοδοτικά - επενδυτικά προγράμματα δυσχεραίνει την προοπτική της Ελλάδας σε θέματα ανάπτυξης και δημιουργίας νέων υποδομών, παραμένοντας στην ουσία στη συντήρηση ή στην καλύτερη περίπτωση στην μερική αναβάθμιση των ήδη υπάρχοντων καταλυμάτων ή τουριστικών μονάδων.

Όπως αναφέρθηκε και παραπάνω το φορολογικό σύστημα αλλάζει με ρυθμό γρηγορότερο από ότι μπορούν να το παρακολουθούν οι άνθρωποι και ειδικά οι

ελεγκτές. Επίσης η ελάχιστη εξουσία την οποία έχουν στα χέρια τους οι ελεγκτές και τα κρατικά όργανα αφήνουν τα αποτελέσματα του ελέγχου με ένα απροσδιόριστο μέλλον.

Το ποσοστό από τις ληγμένες και απορριφθέντες προσφυγές που γίνονται στην Δ.Ε.Δ. αλλάζει την κατάσταση. Οι επιχειρηματίες σε περίπτωση που λήξει η προσφυγή δικαιούνται επανεξέταση καθώς και οι απορριφθέντες έχουν το δικαίωμα για απανεξέταση ενώπιον του δικαστηρίου. Η νομοθεσία για την είσπραξη βεβαιωθέντων φόρων και προστίμων είναι αρκετά ελαστική και σε περίπτωση που δεν υπάρξει συμμόρφωση οι ποινές είναι μηδαμινές.

Για να λειτουργήσει καλύτερα το φορολογικό σύστημα και ο έλεγχος χρειάζεται:

1. Να σταθεροποιηθεί το νομοθετικό πλαίσιο ως σύνολο. Έτσι θα γίνει εξοικονόμη χρηματικών ποσών τα οποία προορίζονταν για την εκπαίδευση των δημόσιων υπαλλήλων.
2. Να αυξηθεί η εξουσία των φορολογικών οργάνων. Θα βελτιωθεί αρκετά η διαδικασία για τους ελεγκτές επειδή θα έχουν τα χέρια πιο λυμμένα.
3. Η Δ.Ε.Δ. δεν πρέπει να είναι τόσο αμελείς. Το πιο κλασσικό παράδειγμα είναι το πρόστιμο για μη ασφάλιση εργαζομένου το οποίο διαγράφεται με την αιτιολογία του επιχειρηματία «Αρρώστησε ο Χ και για αυτόν τον λόγο ήρθε πρώτη μέρα ο Υ να τον αντικαταστήσει και δεν πρόλαβε να γίνει η διαδικασία της πρόσληψης».
4. Να αναβαθμιστεί το σύστημα ELENXIS. Το σύστημα ELENXIS αποτελεί αρκετά καλό εργαλείο αλλά έχει μείνει πίσω στο χρόνο σε σχέση με τα ευρωπαϊκά.
5. Να αλλάξουν οι ποινές περί φοροδιαφυγής. Οι ποινές τις περισσότερες φορές αποτελούν χρηματικό ποσό το οποίο υπολογίζεται ως ποσοστό του ποσού που



αποκαλύφθηκε. Ποινές οι οποίες χρησιμοποιούνται στις Η.Π.Α. όπως για παράδειγμα φυλάκιση ή μεγάλο χρηματικό πρόστιμο θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε αποτροπή των επιχειρηματιών από τις εσκεμμένες παρανομίες.

6. Να εισπραχθούν άμεσα τα βεβαιωθέντα ή ποσό από αυτά. Η τρέχουσα νομοθεσία επιτρέπει στον επιχειρηματία να καθυστερεί την πληρωμή των βεβαιωθέντων για ένα αρκετό διάστημα, γεγονός το οποίο επιβαρύνει το κράτος ως σύνολο καθώς δεν γίνονται εισπράξεις.

Τέλος ο τρόπος που σκέφτεται ο επιχειρηματίας θα κλίνει στη φοροδιαφυγή όσο πιστεύει ότι το φορολογικό σύστημα είναι άδικο. Όσο καλό και να είναι το σύστημα φορολόγησης και οι τρόποι που εισπράττονται οι φόροι οι επιχειρηματίες πάντα θα προσπαθούν να προβούν σε παρανομίες. Στην εποχή της κρίσης οι εισφορές για τους ελεύθερους επαγγελματίες και καθώς για τους μικροεπιχειρηματίες είναι αρκετά υψηλές με αποτέλεσμα να είναι σε πολύ δύσκολη θέση πράγμα το οποίο επιτρέπει την εύκολη πρόσβαση πολυεθνικών στην Ελληνική αγορά. Όσο η κυβέρνηση δεν προσπαθεί να ακούσει τους επιχειρηματίες καθώς και όσους ασχολούνται με το φορολογικό σύστημα η κατάσταση των ανθρώπων δεν θα καλυτερεύσει. Για αυτό είναι σημαντικό να αρχίσουν οι αλλαγές από πάνω ώστε να υπάρχει μια διαφάνεια, να χτιστούν σχέσεις εμπιστοσύνης μεταξύ κράτους, ελεγκτών και επιχειρηματιών ώστε στο μέλλον οι έλεγχοι να γίνουν απλώς μια τυπική διαδικασία.

## **Βιβλιογραφία**

ΑΑΔΕ, 2018. "Έκθεση για την εξέλιξη και τη διακύμανση των φορολογικών εσόδων", σ.λ.: Τμήμα Οικονομικών Μελετών και Ανάλυσης Εσόδων.

ΑΑΔΕ, 2018. "Εκκαθάριση Δηλώσεων Εν.φ.ι.α. Αποτελέσματα 2018", σ.λ.: σ.π.

Αδάμ - Κόλλια Άννα, 2012, Φορολογίες – Περιουσιολόγιο Ακινήτων, εκδόσεις ΚΙΝΙΤΡΟΝ Ε.Π.Ε., Θεσσαλονίκη

Αναστασόπουλος Ι.Δ. / Φορτσάκης Θ.Π., 2003, Φορολογικό Δίκαιο, Β' Έκδοση, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα - Κομοτηνή

Αργυριάδης Αργύριος, 2006, Νέοι φόροι για τα ακίνητα : ζητήματα συνταγματικότητας από την εφαρμογή του φόρου αυτομάτου υπερτιμήματος, Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας, Τόμος 60, Τεύχος 1341, σελ. 329 – 332

Αργυρίου Δημήτριος / Βέλλας Πέτρος / Γεωργιάδου Μαρία / Δουβίτσας Περικλής / Καραντάνα Αναστασία, 2012, Το Δίκαιο των Ακινήτων – Ειδικά Θέματα του Δικαίου, Τόμος 6 ος, εκδόσεις ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ ΑΕΒΕ, Αθήνα

Αργυρίου Δημήτριος, 2008, Το Δίκαιο του Κτηματολογίου, Δεύτερη έκδοση, εκδόσεις ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ ΑΕΒΕ, Αθήνα

Γεωργιάδης Απόστολος, 2002, Γενικές Αρχές Αστικού Δικαίου, Τρίτη Έκδοση, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα - Κομοτηνή

Δονάτος Γεώργιος / Φωτόπουλος Ιωάννης, 2007, Κτηματολόγιο και φορολόγηση ακινήτων, Δίκαιο Επιχειρήσεων και Εταιρειών, Τόμος 13, Τεύχος 10, σελ. 1012 – 1022

Δράγιος Αθανάσιος / Μιχελινάκης Βαγγέλης, 2014, Φορολογία Ακινήτων : Εγχειρίδιο πρακτικής εφαρμογής για την ακίνητη περιουσία, ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, Αθήνα

Εγχειρίδιο των συνηθέστερων ερωτημάτων επί του ειδικού φόρου επί ακινήτων (Ε.Φ.Α.) Ιανουάριος 2019, 2018, Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας, Τόμος 72, Τεύχος 1637, σελ. 1320 – 1324

Ευσταθόπουλος Γεώργιος / Πούλου Ελισάβετ / Ρεντούλης Παντελής / Σπυρίδωνος Αλέξανδρος, 2019, Σύγχρονα ζητήματα δικαίου ακινήτων, εκδόσεις ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ ΑΕΒΕ, Αθήνα

Ζούβια Καλλιόπη, 2016, Η προβληματική της φορολόγησης της κατοχής ακίνητης περιουσίας στην Ελλάδα, Διοικητική Δίκη, σελ. 228 – 235

Θεοχαρόπουλος Λουκάς, 1999, Φορολογικό Δίκαιο, Τόμος Β΄, Ημίτομος Α΄, Έκδοση Τρίτη, Θεσσαλονίκη

Καλλιντέρης Κωνσταντίνος, 2006, Ο ειδικός φόρος 3% επί της ακίνητης περιουσίας που ανήκει σε εξωχώρια («offshore») εταιρείας : Η αποκάλυψη των φυσικών προσώπων που συμμετέχουν στην εταιρεία ως προϋπόθεση απαλλαγής από το φόρο – Ερμηνευτικού προβληματισμοί, Δίκαιο Επιχειρήσεων και Εταιρειών, Τόμος 12, Τεύχος 11, σελ. 1111 – 1118

Κλειώσης Χρήστου, 2014, Ο Διοικητικός προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας του ακινήτου : Αντικειμενικές Αξίες και ΕΝΦΙΑ, Λογιστής, Τεύχος 11, σελ. 1160 – 1163

Μάλλιου Ασπασία, 2018, Ο Ειδικός Φόρος Ακινήτων (Ε.Φ.Α.) και ο κανόνας νομιμότητας του φόρου, με αφορμή την ΣτΕ 2456/2018, Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας, Τόμος 72, Τεύχος 1637, σελ. 1312 – 1319

Μπακάλης Ευστάθιος, 2008, Φορολογικοί περιορισμοί της ιδιοκτησίας, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα

Ξηρογιάννης Ι. Γρηγόρης, 2002, Αντικειμενικός Προσδιορισμός Αξίας Ακινήτων, εκδόσεις SoftLine A.E., Αθήνα

Παπαχρίστου Θανάσης, 1998, Εγχειρίδιο Οικογενειακού Δικαίου, Β΄ Έκδοση, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα - Κομοτηνή

Σγουρινάκης Νίκος / Μιχελινάκης Βαγγέλης, 2014, Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝΦΙΑ), ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, Αθήνα

Σπυριδάκης Ι.Σ., 2001, Εμπράγματο Δίκαιο : γενικές αρχές, πράγματα, νομή, Τόμος Α΄, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα - Κομοτηνή

Σπυριδάκης Ι.Σ., 2001, Εμπράγματο Δίκαιο : κυριότητα – έννοια, είδη, περιεχόμενο, όρια, κτήση, απώλεια, Τόμος Β΄, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα - Κομοτηνή

Σπυριδάκης Ι.Σ., 2001, Εμπράγματο Δίκαιο : προστασία κυριότητας, δουλείες, ενέχυρο, υποθήκη, Τόμος Γ΄, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα - Κομοτηνή

Σπυριδάκης Ι.Σ., 2002, Κληρονομικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα - Κομοτηνή ➤ Σπυριδάκης Ι.Σ., 2004, Ενοχικό Δίκαιο, Ειδικό Μέρος, Τόμος Δεύτερος (β΄ μέρος), β΄ έκδοση, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα - Κομοτηνή

Σταθόπουλος Μιχάλης, 2004, Επιτομή Γενικού Ενοχικού Δικαίου, εκδόσεις Σάκκουλα Α.Ε., Αθήνα - Θεσσαλονίκη

Τότσης Χρήστος, 2018, Κώδικας φορολογίας μεταβίβασης και κατοχής ακινήτων, έκδοση 9 η , ΕΚΔΟΤΙΚΟΣ ΟΙΚΟΣ «ΤΟΤΣΗ», Αθήνα

Τσουρουφλής Ανδρέας, 2015, Ζητήματα φορολόγησης της κατοχής ακίνητης περιουσίας, Δίκαιο Επιχειρήσεων και Εταιρειών, Τόμος 21, Τεύχος 11, σελ. 1101 – 1105

Φορτσάκης Θεόδωρος / Φωτόπουλος Ιωάννης, 2008, Φορολογική Νομοθεσία, Δ΄ έκδοση, ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, Αθήνα ➤ Φράγκος Χριστόδουλος, 1952, Η φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και πλοίων, Αθήνα

Φωτιάδης Κωνσταντίνος, 2012, Το σύστημα εκτίμησης της Φορολογητέας Αξίας Ακινήτων σε χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, Φορολογική Επιθεώρηση, σελ. 35 – 38

Φωτόπουλος Γεώργιος, 2003, Οι φορολογικές υποχρεώσεις αλλοδαπών εταιρειών, με ακίνητα στην Ελλάδα : παρατηρήσεις στα άρθρα 16, 17 και 18 του Ν. 3091/2002, για την επιβολή ειδικού φόρου 3% στις αλλοδαπές εταιρείες, που είναι ιδιοκτήτριες ακινήτων στην Ελλάδα, Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας, Τόμος 57, Τεύχος 1277, σελ. 987 – 993

Φωτόπουλος Ιωάννης, 1999, Η Φορολογία Μεταβίβασης Ακινήτων, Τόμος Α΄, Έκδοση Δεύτερη, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα - Κομοτηνή

Φωτόπουλος Ιωάννης, 1999, Η Φορολογία Μεταβίβασης Ακινήτων, Τόμος Β΄, Έκδοση Δεύτερη, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα - Κομοτηνή

Φωτόπουλος Ιωάννης, 2009, Το πρόβλημα της επιβολής ή όχι και φόρου μεταβίβασης ακινήτων για «πλασματική» μεταβίβαση, σε πώληση ακινήτων που υπόκεινται σε φόρο προστιθέμενης αξίας, Δίκαιο Επιχειρήσεων και Εταιρειών, Τόμος 15, Τεύχος 12, σελ. 1330 – 1334

Φωτόπουλος Ιωάννης, 2013, Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών & Γονικών Παροχών, Τόμος Α΄, Πέμπτη Έκδοση (αναθεωρημένη ριζικά), εκδόσεις Σάκκουλα Α.Ε., Αθήνα

Φωτόπουλος Ιωάννης, 2013, Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών & Γονικών Παροχών, Τόμος Β΄, Πέμπτη Έκδοση (αναθεωρημένη ριζικά), εκδόσεις Σάκκουλα Α.Ε., Αθήνα ➤ Φωτόπουλος Ιωάννης, 2015, Η ιστορία της φορολογίας στη χώρα και προτάσεις για την αναδόμησή της, Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας, Τόμος 69, Τεύχος 1557, σελ. 334 – 341

Φώτου Κωνσταντίνος, 2017, Τα όρια της φορολογικής επιβάρυνσης, Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας, Τόμος 71, Τεύχος 1597, σελ. 3 – 15

Φώτου Κωνσταντίνος, 2018, Η υπερφορολόγηση, με τη γλώσσα των αριθμών, Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας, Τόμος 72, Τεύχος 1637, σελ. 1299 – 1311

Χασιώτης Παναγιώτης, 2016, Οι πρόσφατες αποφάσεις του ΣτΕ για την επιβολή και είσπραξη του φόρου ακινήτων (ΕΝΦΙΑ), Επιθεώρησης δημοσίου δικαίου και διοικητικού δικαίου, σελ. 300 – 306