

# Φορολογία ακινήτων στην Ελλάδα

## Ανάλυση των Φόρων που Επιβάλλονται στα Ακίνητα στην Ελλάδα

### 1. Οι Χρήσεις και οι Εκμεταλλεύσεις των ακινήτων

Η έννοια της ακίνητης περιουσίας καθορίζεται συνήθως από το νόμο. Στην Ελλάδα λ.χ. το άρθρο 948 του Αστικού Κώδικα ορίζει ότι "τα ακίνητα πράγματα είναι το έδαφος και τα συστατικά αυτού μέρη ενώ τα άρθρο 949 του Αστικού Κώδικα διευκρινίζει ότι κάθε φορά που αντιδιαστέλλεται η ακίνητη περιουσία γενικά προς την κινητή, στα ακίνητα περιλαμβάνονται επίσης και η επικαρπία του ακινήτου, καθώς και οι πραγματικές δουλείες πάνω στα ακίνητα.<sup>1</sup> Τα ακίνητα ανήκουν στα διαρκή αγαθά και χρησιμοποιούνται για να καλύψουν μια σειρά από ανάγκες. Οι ανάγκες αυτές μπορούν να ταξινομηθούν στις εξής κατηγορίες:

- 1) Ιδιόχρησης<sup>2</sup>, κάλυψη της ανάγκης στέγασης νοικοκυριών ή της επιχειρηματικής δράσης των επιχειρήσεων στις λειτουργίες της παραγωγής, αποθήκευσης, διάθεσης, διοίκησης.
- 2) Επένδυσης κάλυψη της ανάγκης εκμετάλλευση των ακινήτων από νοικοκυριά και επιχειρήσεις με σκοπό την απόκτηση εισοδήματος μέσω της ενοικίασης σε τρίτους ή κέρδους από την μεταπώληση των.
- 3) Παραγωγής ή κατασκευής ακινήτων, κάλυψη της ανάγκης παραγωγής ακινήτων με σκοπό την απόκτηση κέρδους από την πώλησή των από νοικοκυριά ή επιχειρήσεις.

### 2. Τα Είδη Ακινήτων, από Δημοσιονομικής και Φορολογικής άποψης.

Τα ακίνητα ανάλογα με τη χρήση και την εκμετάλλευσή τους κατατάσσονται σε κατηγορίες. Η κατάταξη ενός ακινήτου<sup>3</sup> σε ορισμένη κατηγορία αποδεικνύεται από:

- 1) Τα στοιχεία που εμπεριέχονται στην οικοδομική άδεια ανέγερσης ακινήτου, τεχνικά και επιτρεπομένων χρήσεων.
- 2) Την πράξη σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας και
- 3) Τα στοιχεία από τον τίτλο κτήσης του δηλαδή το συμβόλαιο αγοράς του ακινήτου.

Όπου δεν υπάρχει κανένα από τα παραπάνω αποδεικτικά στοιχεία τότε η κατηγορία αποδεικνύεται από την δήλωση φόρου εισοδήματος. Οι διάφορες κατηγορίες ακινήτων αναλύονται αμέσως παρακάτω.

#### a. Οικιστικά ακίνητα<sup>4</sup>.

- 1) Κατοικίες ή διαμερίσματα καθώς και επαγγελματικές στέγες σε όροφο κτιρίου μη προοριζομένου, σύμφωνα με την οικοδομική άδεια, για κτίριο γραφείων ή γραφείων-καταστημάτων.
- 2) Μονοκατοικίες.
- 3) Ιδιωτικές θέσεις στάθμευσης αυτοκινήτων.

#### b. Επαγγελματικά ακίνητα.

- 1) Επαγγελματική στέγη στο ισόγειο ή υπόγειο καθώς και σε όροφο κτιρίου<sup>5</sup> που σύμφωνα με την οικοδομική άδεια είναι κτίριο γραφείων ή γραφείων-καταστημάτων.

<sup>1</sup> Έκθεση της ομάδας εργασίας για τη φορολογία περιουσίας σελ. 7, Μάρτιος 2002 σύμφωνα με τη υπ αριθμόν 1014927/197/Α006/19-2-2001 απόφαση του υπουργού εθνικής οικονομίας και οικονομικών με συμμετέχοντες τους : α) Τάσος Νικόλαος καθηγητής Παντείου Παν/μίου, β) Στάθης Σπύρος, Γενικός διευθυντής Δημόσιας περιουσίας ΥΠ. ΟΙΚ., γ) Λοιζίδης Ιωάννης, Αναπληρωτής καθηγητής Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, δ) Μανεσιώτης Βασίλειος, Υποδιευθυντής Τράπεζας της Ελλάδος, ε) Ρηγάκη Μαρία, Διευθύντρια Κεφαλαίου, ε) Χρήστου Ευστράτιος, Δρ Ειδικός Επιστήμων, Μ.Ε.Τ.Α.

<sup>2</sup> Προσδιορισμός φορολογητέου εισοδήματος ιδιόχρησης ή ελάχιστου εισοδήματος από εκμίσθωση ακινήτων σύμφωνα με τον κώδικα φορολογίας εισοδήματος (άρθρο 22 του νόμου 2238/1994, όπως τροποποιήθηκε με τον Ν. 2759/1998, Ν. 2753/1999, 2948/2001).

<sup>3</sup> Πηγή : Πολ. 1149/9-6-1994 ΦΜΑ Τροποποίηση, βελτίωση, και κωδικοποίηση των διατάξεων που αφορούν τη φορολογητέα αξία μεταβιβαζόμενων με οποιαδήποτε αιτία ακινήτων εντός σχεδίου, κατά το αντικειμενικό σύστημα άρθρο 2.

<sup>4</sup> Πολ. 1149/9-6-1994 άρθρο 3.

<sup>5</sup> Πολ. 1149/9-6-1994 άρθρο 4.

- 2) Αποθηκευτικοί χώροι<sup>6</sup>.
- 3) Σταθμοί αυτοκινήτων<sup>7</sup>.
- 4) Βιομηχανικά κτίρια<sup>8</sup>.
- 5) Γεωργικά κτίρια και οι αποθήκες<sup>9</sup>.
- 6) Ξενοδοχεία και γενικά τουριστικές εγκαταστάσεις (ξενοδοχεία, μοτέλ, Μπανγκαλόους, Ξενώνες, κάμπινγκ).
- 7) Νοσηλευτήρια και ευαγή ιδρύματα που φιλοξενούν δραστηριότητες, ή και άτομα που έχουν ειδικές ανάγκες κοινωνικής προστασίας.
- 8) Αθλητικές εγκαταστάσεις γυμναστήρια, κολυμβητήρια και γενικά κέντρα άθλησης .
- 9) Μουσεία, θέατρα, κινηματογράφοι, συνεδριακά κέντρα, αίθουσες συνδιαλέξεων, συναυλιών, εκθεσιακών κέντρων.
- 10) Εκπαιδευτήρια.

γ. Εδαφικές εκτάσεις<sup>10</sup>. Στην κατηγορία αυτή ανήκουν:

- 1) Τα οικοπέδα.
- 2) Τα ποσοστά οικοπέδων που αντιστοιχούν σε υφιστάμενη ή μελλοντική επιφάνεια κτίσματος (αέρας).
- 3) Τα ποσοστά οικοπέδου που δεν μπορούν να οικοδομηθούν λόγω εξάντλησης του συντελεστή δόμησης.
- 4) Η δουλεία χρήσης ορισμένης επιφάνειας (σε δώμα, όροφο, πυλωτή ή ακάλυπτο χώρο του οικοπέδου).
- 5) Αγροτεμάχια και γενικότερα εδαφικές εκτάσεις εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμών και για τις οποίες δεν έχουν ορισθεί ειδικοί όροι δόμησης.

### 3. Κάτοχοι ακινήτων.

Οι κάτοχοι ή οι ιδιοκτήτες των ακινήτων συνήθως αναλύονται στις δύο βασικές κατηγορίες:

- a. Φυσικά πρόσωπα, όπου το ακίνητο ανήκει ιδιοκτησιακά απευθείας στα νοικοκυριά για ιδιόχρηση, εκμετάλλευση ή επένδυση.
- d. Νομικά πρόσωπα, όπου το ακίνητο ανήκει ιδιοκτησιακά σε εταιρείες για ιδιόχρηση, εκμετάλλευση, επένδυση ή κατασκευή ή ανοικοδόμηση. Οι εταιρείες αυτές μπορεί να είναι :
  - 1) Επενδυτικές,
  - 2) ΑΕΕΑΠ (Ανώνυμες Εταιρείες Επενδύσεων Ακίνητης Περιουσίας) .
  - 3) Εταιρείες διαχείρισης ακινήτων όπως διαχείρισης εμπορικών κέντρων, αποθηκών
  - 4) Εταιρείες εκμετάλλευσης ακινήτων γραφείων, καταστημάτων, βιομηχανοστασίων, αποθηκών.
  - 5) Εταιρείες κατασκευής ακινήτων τεχνικές - κατασκευαστικές
  - 6) Οποιαδήποτε εταιρεία στην περίπτωση της ιδιόχρησης των ακινήτων πχ. Γραφεία επιχειρήσεων, καταστήματα, υποκαταστήματα, βιομηχανοστάσια, αποθήκες.

### 4. Οι επιδράσεις των φόρων επί των ακινήτων επί της αξίας και των εισοδημάτων που αυτά αποφέρουν - βιβλιογραφική ανασκόπηση.

Η φορολογία των ακινήτων αποτελεί ένα σημαντικό παράγοντα που επιδρά στο κόστος για τη κτήση και τη κατοχή, στα έσοδα από τη χρήση και στα κέρδη από τη πώληση ενός ακινήτου. Η θεωρία της φοροδοτικής ικανότητας , αλλά και η θεωρία του ανταλλάγματος συνηγορούν

6 Πολ. 1149/9-6-1994 άρθρο8.

7 Πολ. 1149/9-6-1994 άρθρο7.

8 Πολ. 1149/9-6-1994 άρθρο8.

9 Πολ. 1149/9-6-1994 άρθρο8

10 Πολ. 1149/9-6-1994 άρθρο5.

υπέρ της φορολογίας της ακίνητης περιουσίας<sup>11</sup>. Ο βασικός λόγος για τον οποίο η θεωρία της φοροδοτικής ικανότητας, επιβάλλει τη φορολογία της περιουσίας είναι ότι το εισόδημα δεν αποτελεί το μοναδικό δείκτη φοροδοτικής ικανότητας. Η φοροδοτική ικανότητα αυξάνεται από την ύπαρξη περιουσίας γιατί εξασφαλίζει ασφάλεια έναντι μελλοντικών κινδύνων στον κάτοχό της, και παρέχει μη φορολογητέο εισόδημα με τη μορφή της αυτόματης υπερτίμησης κεφαλαίου. Σημαντικό επιχείρημα υπέρ της φορολόγησης της ακίνητης περιουσίας είναι και η ανταποδοτική φύση των φόρων περιουσίας<sup>12</sup>. Υπέρ της φορολόγησης της ακίνητης περιουσίας επιχειρηματολογεί και η έκθεση της ομάδας εργασίας για τη φορολόγηση της ακίνητης περιουσίας του Υπουργείου Οικονομικών (Μάρτιος 2002), για λόγους κοινωνικής δικαιοσύνης, δημοσιονομικούς λόγους, και λόγους επηρεασμού του προτύπου αστικής ανάπτυξης, καθώς και του τρόπου και του βαθμού αξιοποίησης της ακίνητης περιουσίας. Επίσης αποτελεί σύμφωνα με την επιτροπή ασφαλές πεδίο άσκησης φορολογικής πολιτικής από τους ΟΤΑ, επειδή η ακίνητη περιουσία δεν μπορεί να βρεθεί εκτός της διοικητικής αρμοδιότητάς τους, πλεονεκτούν γιατί είναι απολύτως προβλέψιμοι, και χρεώνουν στους δημότες τις υπηρεσίες που τους παρέχονται, και τμήμα της αύξησης των ακινήτων που προκαλείται από τα έργα υποδομής της τοπικής αυτοδιοίκησης (δρόμους, πάρκα, πεζοδρόμια κτλ)<sup>13</sup>.

Βασικό επιχείρημα κατά της φορολογίας κεφαλαίου<sup>14</sup> είναι το ότι η επιβολή φόρου εισοδήματος με βάση προοδευτική κλίμακα καθιστά περιττή τη φορολόγηση ακίνητης περιουσίας. Επίσης η επιβολή των φόρων περιουσίας αντιμετωπίζει σημαντικές δυσχέρειες φοροτεχνικής φύσης με σημαντικότερο την αποτίμηση περιουσιακών στοιχείων, αλλά και της εξακρίβωσης ύπαρξης ορισμένων από αυτών<sup>15</sup> με συνέπεια την ύπαρξη ευρείας έκτασης φοροδιαφυγής από τους φόρους αυτούς. Τα προβλήματα συνήθως εστιάζονται στην αποτίμηση της αξίας των ακινήτων.

Από την άποψη των οικονομικών στόχων του κράτους<sup>16</sup> η φορολογία ακίνητης περιουσίας βοηθάει στη μείωση της ανισοκατανομής του πλούτου, καθώς και στην αποδοτική χρησιμοποίηση του κεφαλαίου αφού στον κάτοχό του η φορολογία του επιβάλλει την αποδοτική χρησιμοποίηση του κεφαλαίου. Η σύγχρονη επιθυμία των κρατών να φορολογούν την ακίνητη περιουσία έχει τις ρίζες της στις αντιλήψεις των φυσιοκρατών. Ο Francois Quesnay π.χ. θεωρούσε ότι μόνο η γη, και μάλιστα η αγροτική, αποτελούσε την πηγή πραγματικού εισοδήματος, και αυτή θα έπρεπε μόνο να φορολογηθεί με ένα μοναδικό φόρο. Ο Adam Smith, ο David Ricardo, και ο Henry George θεωρούσαν τη γη ως ένα ιδιαίτερο συντελεστή παραγωγής, και αν και διέφεραν ριζικά από τους φυσιοκράτες, συνιστούσαν τη φορολογία μόνο της γης.

Σημαντικό θέμα που έχει απασχολήσει τη βιβλιογραφία της δημόσιας οικονομικής προκειμένου περί φόρων περιουσίας είναι η επίπτωσή του, δηλαδή το ποιος τελικά φέρει το βάρος του φόρου αυτού. Αν η αγορά κεφαλαίων είναι τέλεια, η αξία της περιουσίας ισούται με την κεφαλαιοποιημένη αξία των αναμενόμενων εισοδημάτων από την περιουσία<sup>17</sup>. Ένας ad valorem αναλογικός φόρος επί της αξίας της περιουσίας με συντελεστή  $t$  ισοδυναμεί με έναν αναλογικό φόρο εισοδήματος με συντελεστή  $t(1 - \tau)$  ο οποίος είναι το γινόμενο του

11 Εισαγωγή στη δημόσια διοίκηση Γ.Ε. Δράκου Εκδόσεις Σταμούλη 1998, κεφάλαιο 16 παρ. 2.1. σελ 403--406 Κύρια επιχειρήματα υπέρ της Φορολογίας της Περιουσίας.

12 Εισαγωγή στη δημόσια Οικονομική, Γ' Έκδοση, Θ?εοδώρου Α. Γεωργακόπουλου, Εκδόσεις Ευγ. Μπένου, Αθήνα 2005, κεφάλαιο 12, παράγραφος 12.2 Η δικαιολογητική βάση και τα επιχειρήματα που προβάλλονται υπέρ των φόρων σελ. 354.

13 Έκθεση της ομάδας εργασίας για τη φορολογία περιουσίας σύμφωνα με τη υπ αριθμόν 1014927/197/A006/19-2-2001 απόφαση του υπουργού εθνικής οικονομίας και οικονομικών, σελ. 8-12, Μάρτιος 2002.

14 Εισαγωγή στη δημόσια διοίκηση Γ.Ε. Δράκου Εκδόσεις Σταμούλη 1998, κεφάλαιο 16 παρ. 2.2. σελ 406--408 Κύρια επιχειρήματα εναντίον της Φορολογίας της Περιουσίας.

15 Έκθεση της ομάδας εργασίας για τη φορολογία περιουσίας σύμφωνα με τη υπ αριθμόν 1014927/197/A006/19-2-2001 απόφαση του υπουργού εθνικής οικονομίας και οικονομικών, σελ. 6, Μάρτιος 2002.

16 Εισαγωγή στη δημόσια διοίκηση Γ.Ε. Δράκου Εκδόσεις Σταμούλη 1998, κεφάλαιο 16 σελ 408 παρ. 2.3. Η Φορολογία Περιουσίας και οι Βασικοί Οικονομικοί στόχοι του Κράτους.

17 Richard A. Musgrave and Peggy B. Musgrave, Public Finance in Theory and Practice (New York :McGrw-Hill, 1973, σελ. 412

αναλογικού φόρου περιουσίας επί του ισχύοντος επιτοκίου<sup>18</sup>. Επειδή δεν είναι δυνατή η μετακύληση του φόρου περιουσίας βραχυπρόθεσμα<sup>19</sup> το φορολογικό βάρος καταλογίζεται μόνο στον ιδιοκτήτη των ακινήτων. Μακροπρόθεσμα λόγω σχετικής ανελαστικότητας της αγοράς, το μεγαλύτερο ποσοστό της φορολογικής επιβάρυνσης βαρύνει τον ιδιοκτήτη, ενώ ένα μικρότερο ποσοστό βαρύνει τον ενοικιαστή του ακινήτου με τη μορφή αύξησης του ενοικίου.

Η φορολογία κατοχής της ακίνητης περιουσίας εισάγεται για πρώτη φορά στην Ελλάδα το 1975 με τον Ν. 11/1975<sup>20</sup>. Μετά πέντε χρόνια η φορολογία αυτή καταργείται με το άρθρο 9 του Ν. 1078/1980. Επανέρχεται σε ισχύ με το Ν. 1249/1982, αλλά και αυτή η φορολογία καταργείται με το άρθρο 37 Ν. 2065/1992. Η φορολογία της μεγάλης ακίνητης περιουσίας εισήχθη από το οικονομικό έτος 1997 με τον Ν. 2459/2007 (άρθρα 21—35), αφού προηγήθηκε απογραφή όλων των ακινήτων με το έντυπο Ε9. Ο Ν. 2459/1997 συμπληρώθηκε και τροποποιήθηκε πολλές φορές μεταγενέστερα Ν. 2515/1997, 2579/ 1998, 2648/1998, Ν 3842/2010 και ισχύει με αλλαγές μέχρι σήμερα σύμφωνα με τον Ν.4172/2013.

## 5. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ.

Στο νόμο 4172/2013 που αποτελεί τον Κώδικα φορολογίας Εισοδήματος, όπως αυτός συμπληρώθηκε και κωδικοποιήθηκε με τον νόμο 4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) ο οποίος ισχύει για εισοδήματα που αποκτήθηκαν από 1/1/2014, στο κεφάλαιο Ε , άρθρο 39 καθορίζεται το εισόδημα από ακίνητη περιουσία.

- α. **Ο όρος «εισόδημα από ακίνητη περιουσία» σημαίνει** το εισόδημα, σε χρήμα ή σε είδος, που προκύπτει από την εκμίσθωση ή την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων.

### **Ειδικότερα το εισόδημα αυτό προκύπτει από:**

**α)** Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης γης ή ακινήτων συμπεριλαμβανομένων των κτιρίων, κατασκευών και κάθε είδους εγκαταστάσεων και εξοπλισμού τους.

**β)** Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης μεταλλείων, λατομείων, δασικών και αγροτικών εκτάσεων στις οποίες περιλαμβάνονται λιβάδια, καλλιεργήσιμες γαίες, βοσκήσιμες γαίες, καθώς και κάθε είδους κατασκευές ή εγκαταστάσεις που είναι στην επιφάνεια του εδάφους ή κάτω από αυτή, όπως τα ιχθυοτροφεία, οι λίμνες, οι δεξαμενές, οι πηγές και τα φρέατα.

**γ)** Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης από την παραχώρηση χώρου για την τοποθέτηση κάθε είδους διαφημιστικών επιγραφών.

**δ)** Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης κοινόχρηστων χώρων σε ακίνητα.

<sup>18</sup> Εισαγωγή στη δημόσια διοίκηση Γ.Ε. Δράκου Εκδόσεις Σταμούλη 1998 ,κεφάλαιο 16 σελ 409 παρ. 3.1. Ποιός πληρώνει το φόρο περιουσίας .

<sup>19</sup> DAVID RICARDO Αρχαί πολιτικής οικονομίας και φορολογίας , μετάφραση Νικ. Π. Κωνσταντινίδη, εκδόσεις Γκοβιστή 1930, επανέκδοση 1992, κεφάλαιο XIV σελίδα 182, παρ. 1, Φόροι οικοδομών.

<sup>20</sup> Έκθεση της ομάδας εργασίας για τη φορολογία περιουσίας σύμφωνα με τη υπ αριθμόν 1014927/197/Α006/19-2-2001 απόφαση του υπουργού εθνικής οικονομίας και οικονομικών σελ. 20, Μάρτιος 2002.,

**b. Το εισόδημα σε είδος αποτιμάται στην αγοραία αξία.**

Το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση τεκμαίρεται ότι συνίσταται στο τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου.

**Κατ' εξαίρεση το τεκμαρτό εισόδημα του προηγούμενου εδαφίου που αφορά δωρεάν παραχώρηση κατοικίας μέχρι διακόσια τετραγωνικά μέτρα (200 τ.μ.) προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως κύρια κατοικία προς ανιόντες ή κατιόντες απαλλάσσεται από το φόρο.**

Ειδικά για τους ασκούντες ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα δεν υπολογίζεται τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση προς ανιόντες, κατιόντες και συζύγους, αγροτικών εκτάσεων στις οποίες περιλαμβάνονται λιβάδια, καλλιεργήσιμες γαίες, βοσκήσιμες γαίες, και κάθε είδους κατασκευές ή εγκαταστάσεις που χρησιμοποιούνται για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής

**c. Οι ακόλουθες δαπάνες εκπίπτουν με τις παρακάτω προϋποθέσεις:**

α) Αν ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών είναι φυσικό πρόσωπο εκπίπτει ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) για δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης ή άλλες πάγιες και λειτουργικές δαπάνες του ακινήτου.

β) Αν ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών είναι νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου και τα κάθε είδους ιδρύματα οι κάθε είδους δαπάνες εκπίπτουν σε ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%). Ειδικά για το Άγιο Όρος το ποσοστό της έκπτωσης για τις δαπάνες του προηγούμενου εδαφίου ανέρχεται σε ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%).

γ) Αν ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών είναι νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα εκπίπτουν σε ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%), οι δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης, καθώς και οι πάγιες και λειτουργικές δαπάνες.

δ) Το μίσθωμα που καταβάλλεται στις περιπτώσεις υπεκμίσθωσης.

ε) Οι δαπάνες αντιπλημμυρικών έργων και έργων αποξήρανσης ελών σε ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%).

στ) Το ποσό της αποζημίωσης που καταβάλλει, βάσει νόμου, ο εκμισθωτής στο μισθωτή για τη λύση της μισθωτικής σχέσης του ακινήτου.

**d. Τα εισοδήματα από την εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας, τα οποία δεν έχουν εισπραχθεί από τον δικαιούχο, δεν συνυπολογίζονται στο συνολικό εισόδημά του, εφόσον έως την προθεσμία υποβολής της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, έχει εκδοθεί εις βάρος του μισθωτή διαταγή πληρωμής ή διαταγή**

απόδοσης χρήσης μίσθιου ή δικαστική απόφαση αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων ή έχει ασκηθεί εναντίον του μισθωτή αγωγή αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων. Τα εν λόγω εισοδήματα φορολογούνται στο έτος και κατά το ποσό που αποδεδειγμένα εισπράχθηκαν, κατά παρέκκλιση των διατάξεων του άρθρου 8. Τα μη εισπραχθέντα εισοδήματα δηλώνονται σε ειδικό κωδικό ανείσπρακτων εισοδημάτων από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος

Στην παράγραφο 40 του άρθρου 40 του ν. 4172/13 όπως συμπληρώθηκε και κωδικοποιήθηκε με τον Ν 4646/2019 που τίθεται σε ισχύ για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν το 2019, προσδιορίζονται οι συντελεστές φόρου για τα ενοίκια και τα λοιπά εισοδήματα από ακίνητα:

Το εισόδημα από ακίνητη περιουσία φορολογείται αυτοτελώς, σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Κλιμάκιο εισοδήματος (ευρώ)	Φορολογικός συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου (ευρώ)	Σύνολο	
			Εισοδήματος (ευρώ)	Φόρου (ευρώ)
12.000,00	15%	1.800,00	12.000,00	1.800,00
23.000,00	35%	8.050,00	35.000,00	9.850,00
Υπερβάλλον	45%			

Με την ΠΟΛ.1187/2017 Βραχυχρόνια μίσθωση ακινήτων στο πλαίσιο της οικονομίας του διαμοιρασμού που δημοσιευτηκε στο Φεκ β 4232/04.12.2017 διευθετείται η ανάγκη ρύθμισης και φορολογικής μεταχείρισης των βραχυχρόνιων μισθώσεων ακινήτων στο πλαίσιο της οικονομίας του διαμοιρασμού, όπως έχει ήδη αναπτυχθεί στη χώρα έως σήμερα.

Αναλυτικότερα :

Στο άρθρο 1 ως «Βραχυχρόνια Μίσθωση» στο πλαίσιο της «οικονομίας του διαμοιρασμού» ορίζεται η μίσθωση «Ακινήτου» που συνάπτεται μέσω των ψηφιακών πλατφορμών για συγκεκριμένη χρονική διάρκεια, μικρότερη του έτους και εμπεριέχει τα στοιχεία που ορίζονται στο άρθρο 6 της παρούσας.

Στο άρθρο 2 Ως «Οικονομία του Διαμοιρασμού» ορίζεται κάθε μοντέλο όπου οι ψηφιακές πλατφόρμες δημιουργούν μια ανοικτή αγορά για την προσωρινή χρήση αγαθών ή υπηρεσιών που συχνά παρέχουν ιδιώτες.

Στο άρθρο 3 Ως «Ψηφιακές Πλατφόρμες» ορίζονται οι ηλεκτρονικές, διμερείς ή πολυμερείς αγορές, όπου δύο ή περισσότερες ομάδες χρηστών επικοινωνούν μέσω του διαδικτύου με τη μεσολάβηση του διαχειριστή της πλατφόρμας, προκειμένου να διευκολυνθεί μια συναλλαγή μεταξύ τους. Ειδικά για την περίπτωση της «Βραχυχρόνιας Μίσθωσης», «Ψηφιακές Πλατφόρμες» νοούνται όσες παρέχουν εξειδικευμένα εργαλεία για την σύναψη της μίσθωσης ηλεκτρονικά και δεν περιορίζονται στην προβολή του «Ακινήτου».

Στο άρθρο 4 Ως «Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής» ορίζεται το μητρώο που τηρείται στην Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), στο οποίο ο «Διαχειριστής Ακινήτου» λαμβάνει αριθμό εγγραφής ανά εκμισθούμενο «Ακίνητο», με σκοπό την εκπλήρωση των οριζόμενων στο άρθρο 111 του ν. 4446/2016 (Α'167) ως ισχύει. Τα στοιχεία που εγγράφει σε αυτό λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του ετήσιου εισοδήματος ανά δικαιούχο εισοδήματος που αποκτάται από τη βραχυχρόνια μίσθωση «Ακινήτου» της οικονομίας του διαμοιρασμού του αρ. 39Α του ν. 4172/2013.

Στο άρθρο 5 Ως «Διαχειριστής Ακινήτου Βραχυχρόνιας Μίσθωσης», στο εξής «Διαχειριστής», ορίζεται το φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που πραγματοποιεί ανά «Ακίνητο», έναντι της φορολογικής διοίκησης:

α) την εγγραφή στο «Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής»,

β) την ανάρτηση του «Ακινήτου» βραχυχρόνιας μίσθωσης στις ψηφιακές πλατφόρμες της οικονομίας του διαμοιρασμού καθώς και σε κάθε μέσο προβολής με υποχρεωτική αναγραφή του αριθμού εγγραφής του στο ως άνω «Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής»,

γ) την υποβολή της «Δήλωσης Βραχυχρόνιας Διαμονής» ανά μισθωτή,

δ) την καταχώρηση στο «Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής» στοιχείων (συνδικαιούχοι εισοδήματος, ποσοστά κ.α.) απαραίτητων για τον προσδιορισμό του ετήσιου εισοδήματος του αρ. 39Α του ν. 4172/2013, ανά δικαιούχο εισοδήματος,

ε) τη δημόσια κατάθεση στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων (ΤΠΔ) του ποσού που αναλογεί σε αγνώστους δικαιούχους εισοδήματος, τους οποίους ο «Διαχειριστής», δεν ήταν δυνατόν να γνωρίζει κατά την εγγραφή του «Ακινήτου» στο «Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής». Ο «Διαχειριστής» έχει την υποχρέωση να καταθέσει στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων (ΤΠΔ) το ως άνω πόσο έως την ημερομηνία οριστικοποίησης της εικόνας του «Μητρώου Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής», με σχετική μνεία στο γραμμάτιο σύστασης χρηματικής παρακαταθήκης.

Ο «Διαχειριστής» βραχυχρόνιας μίσθωσης δύναται να είναι είτε κύριος του «Ακινήτου» ή επικαρπωτής ή υπεκμισθωτής ή τρίτος. Ως «Διαχειριστής» τρίτος είναι αποκλειστικά οι κάτωθι περιπτώσεις:

α) ο κηδεμόνας σχολάζουσας κληρονομιάς,

β) ο εκκαθαριστής κληρονομιάς,

γ) ο εκτελεστής διαθήκης,

δ) ο σύνδικος πτώχευσης,

ε) ο προσωρινός διαχειριστής,

στ) ο μεσεγγυούχος,

ζ) ο επίτροπος ή κηδεμόνας ή δικαστικός συμπαραστάτης ή γονέας που ασκεί τη γονική μέριμνα κατά περίπτωση.

Εξαιρούνται της υποχρέωσης εγγραφής στο «Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής» οι «Διαχειριστές» που διαθέτουν Ειδικό Σήμα Λειτουργίας (Ε.Σ.Λ.), σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1 έως 4 του ν. 4276/2014 και της παραγράφου 5 του άρθρου 46 του ν. 4179/2013, έχουν όμως την υποχρέωση να αναγράφουν, σε εμφανές σημείο, τον αριθμό του Ειδικού Σήματος Λειτουργίας κατά την ανάρτηση του «Ακινήτου» στις ψηφιακές πλατφόρμες, καθώς και σε κάθε μέσο προβολής.

Προκειμένου να καταστεί δυνατή η υποβολή δηλώσεων βραχυχρόνιας διαμονής των προσώπων της παραγράφου 5 του άρθρου 46 του ν. 4179/2013, τα εν λόγω πρόσωπα θα πρέπει να καταχωρούν τα στοιχεία του ακινήτου στο «Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής» χωρίς να τους χορηγείται αριθμός μητρώου ακινήτου βραχυχρόνιας διαμονής.

Σε περίπτωση που ο «Διαχειριστής» εκμισθώνει διακριτά στην πλατφόρμα περισσότερους του ενός χώρους στο ίδιο ακίνητο, θα πρέπει να αποκτά ξεχωριστό αριθμό μητρώου για κάθε έναν από αυτούς.

Για κάθε ένα ακίνητο δύνανται να ορίζονται περισσότεροι του ενός «Διαχειριστές», με την προϋπόθεση ότι καθένας εξ αυτών δραστηριοποιείται σε διαφορετική ψηφιακή πλατφόρμα.

6. Ως «Δικαιούχος Εισοδήματος» νοείται το φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που είναι υπόχρεα σε φόρο εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. Ο «Διαχειριστής» εγγράφει τα στοιχεία των Δικαιούχων Εισοδήματος στο «Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής», ανά αριθμό εγγραφής «Ακινήτου», με το αντίστοιχο ποσοστό εισοδήματος βάσει έννομης σχέσης.

«Δικαιούχος Εισοδήματος» βραχυχρόνιας μίσθωσης είναι σε κάθε περίπτωση ο «Διαχειριστής» καθώς και οι λοιποί συνδικαιούχοι εισοδήματος που έχει εγγράψει. Ο τρίτος «Διαχειριστής», εφόσον λειτουργεί με μια εκ των ιδιοτήτων που ορίζονται στην παράγραφο 5 του παρόντος άρθρου, δεν μπορεί να είναι δικαιούχος εισοδήματος.



7. Ως «Ακίνητο» ορίζεται:

α) το διαμέρισμα,

β) η μονοκατοικία, εξαιρουμένων των μονοκατοικιών οι οποίες έχουν χαρακτηριστεί ως τέτοιες λόγω της κατάργησης της σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας,

γ) οποιαδήποτε άλλη μορφή οικήματος με δομική και λειτουργική αυτοτέλεια,

δ) τα δωμάτια εντός διαμερισμάτων ή μονοκατοικιών. Τα «Ακίνητα» που διατίθενται για βραχυχρόνια μίσθωση δύναται να είναι ενιαίοι χώροι, ή να μισθώνονται τμηματικά.

8. Ως «Δήλωση Βραχυχρόνιας Διαμονής» ορίζεται η δήλωση για τις αρχικές ή τροποποιητικές συμφωνίες βραχυχρόνιας μίσθωσης που ο «Διαχειριστής» συνάπτει μέσω ψηφιακών πλατφορμών της οικονομίας του διαμοιρασμού και που υποχρεούται να υποβάλλει σε ηλεκτρονική εφαρμογή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), με σκοπό τον ετήσιο προσδιορισμό του εισοδήματος του άρθρου 39Α του Κ.Φ.Ε. Ο «Διαχειριστής» που υποβάλλει «Δήλωση Βραχυχρόνιας Διαμονής» απαλλάσσεται της υποχρέωσης υποβολής Δήλωσης Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας (ΠΟΛ.1013/7.1.2014 απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και για τα πρόσωπα της παραγράφου 5 του άρθρου 46 του ν. 4179/2013.

Στο Άρθρο 2 ορίζεται η Διαδικασία Εγγραφής και Οριστικοποίησης στο Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής. Πιο συγκεκριμένα :

Η Διαδικασία Εγγραφής και Οριστικοποίησης στο «Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής» γίνεται ηλεκτρονικά μέσω του διαδικτυακού τόπου [www.aade.gr](http://www.aade.gr) από κάθε «Διαχειριστή» με τους προσωπικούς κωδικούς πρόσβασης που διαθέτει στο TAXISnet.

Τα δεδομένα που καταχωρούνται στο «Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής» επέχουν θέση υπεύθυνης δήλωσης του αρ.8 ν. 1599/1986. Σε περίπτωση ελέγχου, ο «Διαχειριστής» οφείλει να προσκομίσει όλα τα απαραίτητα νομιμοποιητικά έγγραφα -στοιχεία που αποδεικνύουν την ορθότητα των στοιχείων που έχει καταχωρήσει. Μετά την απόκτηση αριθμού εγγραφής, ο «Διαχειριστής» δύναται να προβαίνει σε μεταβολές, έως και την ημερομηνία οριστικοποίησης του «Μητρώου Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής», προκειμένου είτε να διορθώνει λανθασμένες καταχωρήσεις είτε να τροποποιεί στοιχεία λόγω αλλαγής των πραγματικών περιστατικών, χωρίς να αλλάζει ο αριθμός εγγραφής «Ακινήτου».

Ο «Διαχειριστής», στην περίπτωση που είναι και ιδιοκτήτης, προκειμένου να λάβει αριθμό εγγραφής στο «Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής», απαιτείται να έχει επιβεβαιωθεί ο Α.Τ.ΑΚ. που αναγράφει με τα στοιχεία που τηρούνται στα υποσύστημα (Ο.Π.Σ. Περιουσιολόγιο) της ΔΗΛΕΔ και να αντιστοιχεί σε εμπράγματα δικαιώματα πλην της ψιλής κυριότητας, ενώ στην

περίπτωση που είναι υπεκμισθωτής θα πρέπει να έχει επιβεβαιωθεί και ο αριθμός Δήλωσης Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας που έχει συνάψει με τουλάχιστον έναν ιδιοκτήτη του ακινήτου που προτίθεται να εγγράψει. Τα υπόλοιπα στοιχεία (λοιποί δικαιούχοι εισοδήματος, ποσοστά κ.λπ.) δύναται να τα καταχωρήσει κατά την διαδικασία οριστικοποίησης του «Μητρώου Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής», έως και την 28η Φεβρουαρίου του έτους υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, προκειμένου να προσδιοριστεί το φορολογητέο εισόδημα ανά δικαιούχο εισοδήματος. Σε περίπτωση που κατά την ημερομηνία οριστικοποίησης του «Μητρώου Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής» δεν έχουν καταχωρηθεί από τον «Διαχειριστή» ποσοστά δικαιούχων εισοδήματος ή και ποσοστά αγνώστων ιδιοκτητών, ώστε να συμπληρώνεται το 100% του εισοδήματος, το ποσό που αντιστοιχεί στο υπολειπόμενο ποσοστό, φορολογείται στον ίδιο, εφόσον για το ποσοστό αυτό δεν έχει ακολουθηθεί η διαδικασία που ορίζεται στην περίπτωση ε' της παραγράφου 5 του άρθρου 1 της παρούσας. Σε περίπτωση εμφάνισης του δικαιούχου εισοδήματος και είσπραξης του ποσού από το Τ.Π.Δ., ο δικαιούχος υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης για το εισόδημα που εισέπραξε.

Ο «Διαχειριστής» έχει την υποχρέωση να καταχωρήσει όλα τα στοιχεία που απαιτούνται και να οριστικοποιήσει το «Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής» το αργότερο μέχρι την 28η Φεβρουαρίου του έτους υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος. Στην περίπτωση μη οριστικοποίησης από τον ίδιο μέχρι την ως άνω προθεσμία, τα δεδομένα που έχουν καταχωρηθεί στο «Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής» θεωρούνται οριστικά. Όταν υπάρχουν περισσότεροι του ενός δικαιούχοι εισοδήματος, με την οριστικοποίηση του «Μητρώου Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής» γίνεται γνωστοποίηση στους λοιπούς δικαιούχους εισοδήματος μέσω τυποποιημένου ηλεκτρονικού μηνύματος που αναρτάται στην προσωποποιημένη πληροφόρησή τους στο TAXISnet.

Ο αριθμός εγγραφής «Ακινήτου» παύει να ισχύει όταν ο «Διαχειριστής» διακόπτει την ιδιότητά του ως «Διαχειριστής» ή όταν σταματήσει η διαδικασία της βραχυχρόνιας μίσθωσης του «Ακινήτου», όπως αυτή ορίζεται παραπάνω. Στην περίπτωση αυτή ο «Διαχειριστής» υποχρεούται να οριστικοποιήσει το «Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής».

Στις περιπτώσεις που δικαιούχοι εισοδήματος από βραχυχρόνια μίσθωση «Ακινήτων» (άρθ. 39Α του ν. 4172/2013) είναι αλλοδαπά φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που δε διαθέτουν ταχυδρομική διεύθυνση στην Ελλάδα, για την εγγραφή τους στο Φορολογικό Μητρώο (απόδοση Α.Φ.Μ.) υποχρεούνται να ορίσουν φορολογικό εκπρόσωπο με φορολογική κατοικία στην Ελλάδα, με τη διαδικασία που ορίζεται την ΠΟΛ.1283/30.12.2013 (3367 Β') απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε.

Το Άρθρο 3 περιέχει τα Στοιχεία Μητρώου Ακινήτων βραχυχρόνιας Διαμονής Αναλυτικότερα :

Τα πεδία που απαιτείται να συμπληρώνονται από τον «Διαχειριστή» στο Μητρώο ακινήτων βραχυχρόνιας διαμονής είναι τα ακόλουθα:

- ✓ Στοιχεία δικαιούχων εισοδήματος
- ✓ Στοιχεία «Ακινήτου»
- ✓ Σημειώσεις

Ο μοναδικός αριθμός εγγραφής στο «Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής» χορηγείται μηχανογραφικά, μετά την καταχώρηση τουλάχιστον του Α.Τ.ΑΚ. του «Ακινήτου» και στην περίπτωση υπεκμίσθωσης και του αριθμού Δήλωσης Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας.

Στο Άρθρο 4 περιγράφεται η Διαδικασία Ελέγχου – Τα Όργανα Ελέγχου και οι Κυρώσεις του Μητρώου Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής.

Τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης δύνανται να εντοπίζουν τους «Διαχειριστές» που δεν έχουν τηρήσει τις προϋποθέσεις του άρθρου 111 του ν. 4446/2016 όπως ισχύει, μέσω ηλεκτρονικών διασταυρώσεων από ίδιες ή τρίτες πηγές, με κάθε πρόσφορο μέσο, ή και με μικτά συνεργεία ελέγχου που μπορεί να αποτελούνται από υπαλλήλους της Α.Α.Δ.Ε. και του Υπουργείου Τουρισμού. Επιπλέον μπορεί να ζητείται η συνδρομή της Οικονομικής Αστυνομίας.

Για κάθε μία από τις παρακάτω παραβάσεις:

α. Παράλειψη εγγραφής στο «Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής».

β. Μη εμφανή αναγραφή του αριθμού εγγραφής στο «Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής» στην ανάρτηση του «Ακινήτου» στις ψηφιακές πλατφόρμες καθώς και σε κάθε άλλο μέσο προβολής.

γ. Μη εμφανή αναγραφή του αριθμού του Ειδικού Σήματος Λειτουργίας (Ε.Σ.Λ.) στην ανάρτηση του «Ακινήτου» στις ψηφιακές πλατφόρμες καθώς και σε κάθε άλλο μέσο προβολής, από τους «Διαχειριστές» για τους οποίους δεν υπάρχει υποχρέωση εγγραφής στο «Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής», επιβάλλεται αυτοτελές διοικητικό πρόστιμο ύψους πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ στους «Διαχειριστές». Το πρόστιμο αποτελεί δημόσιο έσοδο, επιβάλλεται και εισπράττεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Ε.Δ.Ε. από την Α.Α.Δ.Ε. και καταχωρείται στον Κ.Α.Ε 3739.

Από τη διαπίστωση της παράβασης ο «Διαχειριστής» υποχρεούται εντός (15) δεκαπέντε ημερολογιακών ημερών να προβεί στις απαραίτητες ενέργειες συμμόρφωσης.

Σε περίπτωση που διαπιστώνεται εκ νέου διάπραξη της ίδιας παράβασης εντός ενός έτους από την έκδοση της πράξης επιβολής του προστίμου και εφόσον

έχει παρέλθει το δεκαπενθήμερο του προηγούμενου εδαφίου που προβλέπεται ως προθεσμία για την ολοκλήρωση των ενεργειών συμμόρφωσης του «Διαχειριστή», το σύμφωνα με το παρόν άρθρο πρόστιμο επιβάλλεται στο διπλάσιο και στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος.

### **Στο Άρθρο 5 περιέχεται η Διαδικασία Υποβολής της Δήλωσης Βραχυχρόνιας Διαμονής**

Η Διαδικασία υποβολής «Δηλώσεων Βραχυχρόνιας Διαμονής» γίνεται ηλεκτρονικά μέσω του διαδικτυακού τόπου [www.aade.gr](http://www.aade.gr) από τον «Διαχειριστή» με τους προσωπικούς κωδικούς πρόσβασης που διαθέτει στο TAXISnet.

Σε περίπτωση τροποποίησης της διάρκειας διαμονής ή της συμφωνηθείσας αξίας συνολικού συμφωνηθέντος μισθώματος ή ακύρωσης της διαμονής ή καταχώρησης λανθασμένων στοιχείων ή άλλης αιτίας, υποβάλλεται τροποποιητική «Δήλωση Βραχυχρόνιας Διαμονής».

Οι «Δηλώσεις Βραχυχρόνιας Διαμονής» υποβάλλονται μέχρι τις 20 του επόμενου μήνα από την ημέρα αναχώρησης του μισθωτή από το «Ακίνητο».

Οι «Δηλώσεις Βραχυχρόνιας Διαμονής» δύνανται να τροποποιούνται μέχρι την 28η Φεβρουαρίου του έτους υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και πριν την οριστικοποίηση του «Μητρώου Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής».

Σε περίπτωση ακύρωσης της βραχυχρόνιας μίσθωσης και όταν βάσει πολιτικής ακύρωσης προβλέπεται καταβολή ποσού μισθώματος από τον μισθωτή, υποβάλλεται αρχική «Δήλωση Βραχυχρόνιας Διαμονής» μέχρι τις 20 του επόμενου μήνα από την ακύρωση.

Ως ημερομηνία υποβολής των δηλώσεων θεωρείται η ημερομηνία καταχώρησης αυτών στο σύστημα, με αυτόματη απόδοση στον υπόχρεο «Διαχειριστή» μοναδικού αριθμού καταχώρησης.

Στο Άρθρο 6 περιγράφεται ο τρόπος καταχώρησης των Στοιχείων Δήλωσης Βραχυχρόνιας Διαμονής.

Τα στοιχεία που καταχωρούνται στη «Δήλωση Βραχυχρόνιας Διαμονής» ανά βραχυχρόνια μίσθωση είναι τουλάχιστον, ο αριθμός εγγραφής στο «Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής», το συνολικό συμφωνηθέν μίσθωμα ή το συνολικό ποσό βάσει της πολιτικής ακύρωσης, η επωνυμία έκαστης ψηφιακής

πλατφόρμας, τα στοιχεία του μισθωτή, η έναρξη λήξη της μίσθωσης και ο τρόπος πληρωμής του μισθώματος. Ειδικά για τα πρόσωπα της παραγράφου 5 του άρθρου 46 του ν. 4179/2013, καταχωρείται επιπλέον ο αριθμός Ειδικού Σήματος Λειτουργίας.

Στο Άρθρο 7 περιγράφεται η Διαδικασία Ελέγχου, τα Όργανα Ελέγχου και οι Κυρώσεις της Δήλωσης Βραχυχρόνιας Διαμονής. Πιο συγκεκριμένα : Τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης δύνανται να εντοπίζουν τους «Διαχειριστές» που δεν έχουν τηρήσει τις προϋποθέσεις του άρθρου 111 του ν. 4446/2016 όπως ισχύει, μέσω ηλεκτρονικών διασταυρώσεων από ίδιες ή τρίτες πηγές, με κάθε πρόσφορο μέσο, ή και με μικτά συνεργεία ελέγχου που μπορεί να αποτελούνται από υπαλλήλους της Α.Α.Δ.Ε. και του Υπουργείου Τουρισμού. Επιπλέον μπορεί να ζητείται η συνδρομή της Οικονομικής Αστυνομίας.

Στις περιπτώσεις μη συμμόρφωσης με τις κατ' άρθρο 111 του ν. 4446/2016 όπως ισχύει, υποχρεώσεις, επιβάλλονται τα οριζόμενα στην παράγραφο 5 του ίδιου άρθρου και νόμου πρόστιμα. Ειδικότερα:

Σε περίπτωση μη υποβολής ή υποβολής ανακριβούς «Δήλωσης Βραχυχρόνιας Διαμονής» επιβάλλεται στον «Διαχειριστή» πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο του μισθώματος όπως αυτό εμφανίζεται στην ψηφιακή πλατφόρμα κατά την ημέρα που πραγματοποιείται ο έλεγχος.

Σε περίπτωση εκπρόθεσμης «Δήλωσης Βραχυχρόνιας Διαμονής» επιβάλλεται αυτοτελές διοικητικό πρόστιμο ύψους εκατό (100) ευρώ. Στο Άρθρο 8 περιλαμβάνεται η ανάλυση Υποχρέωσης Υποβολής της Δήλωσης Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας.

Σύμφωνα με αυτή ο κύριος του «Ακινήτου» ή ο επικαρπωτής εφόσον αναθέτουν σε υπεκμισθωτή ή ο υπεκμισθωτής εφόσον αναθέτει σε άλλο υπεκμισθωτή τη διαχείριση «Ακινήτου» με σκοπό τη βραχυχρόνια μίσθωση, έχει υποχρέωση υποβολής Δήλωσης Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας, στην οποία καταχωρεί τα στοιχεία του «Διαχειριστή». Η ως άνω Δήλωση Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας προηγείται της εγγραφής στο «Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής». Σε περίπτωση μη υποβολής αυτής, θεωρείται ο ίδιος «Διαχειριστής» του «Ακινήτου». Σε περίπτωση συνιδιοκτησίας «Ακινήτου», όταν «Διαχειριστής» βραχυχρόνιας μίσθωσης είναι ένας εκ των συνιδιοκτητών, οι συνιδιοκτήτες δεν υποχρεούνται στην υποβολή Δήλωσης Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας.

Ο κύριος του «Ακινήτου» ή ο επικαρπωτής ή ο υπεκμισθωτής εφόσον εκμισθώνει «Ακίνητο» με δικαίωμα υπεκμίσθωσης, πλην των βραχυχρόνιων μισθώσεων στο πλαίσιο της οικονομίας του διαμοιρασμού, εξακολουθεί να έχει την υποχρέωση υποβολής της Δήλωσης Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις.

Στο Άρθρο 9 αναφέρεται ότι μέσω της υλοποίησης του «Μητρώου Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής» και της «Δήλωσης Βραχυχρόνιας Διαμονής» τίθενται οι προϋποθέσεις τόσο για τον προσδιορισμό ανά φορολογικό έτος του συνολικά αποκτηθέντος εισοδήματος από βραχυχρόνια μίσθωση στο πλαίσιο της οικονομίας του διαμοιρασμού όπως ρητά ορίζεται στο άρθρο 111 του ν. 4446/2016 όπως ισχύει, μετά την αφαίρεση του πιθανού ποσού υπεκμίσθωσης, ανά αριθμό εγγραφής «Ακινήτου», «Δικαιούχο Εισοδήματος» και «Ψηφιακής Πλατφόρμας», όσο και της δυνατότητας διενέργειας διασταυρωτικών ελέγχων κατά τα οριζόμενα στα άρθρα 4 και 7 της παρούσας απόφασης.

Με το Άρθρο 39 Α του ΚΦ.Ε.του Ν. 4173/2013, όπως συμπληρώθηκε και κωδικοποιήθηκε με το Ν. 4646/19 προσδιορίζεται το εισόδημα από βραχυχρόνια μίσθωση ακινήτων στο πλαίσιο της οικονομίας διαμοιρασμού ως εξής :

1. Το εισόδημα που αποκτάται, από φυσικά πρόσωπα, από τη βραχυχρόνια μίσθωση ακινήτου της οικονομίας διαμοιρασμού, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 111 του ν. 4446/2016 (Α'167), όπως ισχύει, είναι εισόδημα από ακίνητη περιουσία και εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 39 και της παρ. 4 του άρθρου 40 του ν. 4172/2013 (Α' 167), όπως ισχύουν, εφόσον τα ακίνητα εκμισθώνονται επιπλωμένα χωρίς την παροχή οιασδήποτε υπηρεσίας πλην της παροχής κλινοσκεπασμάτων. Σε περίπτωση που παρέχονται οποιεσδήποτε άλλες υπηρεσίες, το εισόδημα αυτό αποτελεί εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα του άρθρου 21 του ν. 4172/2013, όπως ισχύει

2. Το εισόδημα που αποκτάται από νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, από τη βραχυχρόνια μίσθωση ακινήτου της οικονομίας διαμοιρασμού, όπως ορίζεται στην προηγούμενη παράγραφο, θεωρείται εισόδημα από ακίνητη περιουσία.

3. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται από το φορολογικό έτος που αρχίζει από 1.1.2017 και εφεξής.

**Το Άρθρο 39Β.** περιλαμβάνει διατάξεις που αφορούν την Έκπτωση φόρου για δαπάνες που αφορούν λήψη υπηρεσιών για ενεργειακή, λειτουργική και αισθητική αναβάθμιση κτιρίων.

1. Οι δαπάνες που θα πραγματοποιηθούν για τη λήψη υπηρεσιών που σχετίζονται με την ενεργειακή, λειτουργική και αισθητική αναβάθμιση κτιρίων, τα οποία δεν έχουν ήδη ενταχθεί ή δεν θα ενταχθούν σε πρόγραμμα αναβάθμισης κτιρίων, μειώνουν ισόποσα κατανεμημένες σε περίοδο τεσσάρων (4) ετών, σε ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) του ύψους τους, τον φόρο εισοδήματος των φυσικών προσώπων, μέχρι του αναλογούντος για κάθε φορολογικό έτος φόρου, με ανώτατο συνολικά όριο δαπάνης τις δεκαέξι χιλιάδες (16.000) ευρώ.

2. Απαραίτητη προϋπόθεση για τη μείωση του φόρου από το ποσό των δαπανών, αποτελεί η απόδειξή τους με νόμιμα παραστατικά του

ν. 4308/2014 και η εξόφλησή τους με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

3. Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών, Περιβάλλοντος και Ενέργειας και του Διοικητή της ΑΑΔΕ, καθορίζονται οι προϋποθέσεις, οι όροι, η διαδικασία, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος.

## **ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ**

Στο κεφάλαιο ΣΤ άρθρο 41, Ν. 4172/2013, αναλύεται ο τρόπος υπολογισμού της υπεραξίας από μεταβίβαση ακινήτου, καθώς και οι αντίστοιχοι συντελεστές επιβολής φόρου.

### **Εισόδημα από μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας**

**1. Κάθε εισόδημα που προκύπτει από υπεραξία μεταβίβασης με επαχθή αιτία ακίνητης περιουσίας ή ιδανικών μεριδίων αυτής ή εμπραγμάτου δικαιώματος επί ακίνητης περιουσίας ή ιδανικού μεριδίου αυτού ή συμμετοχών οι οποίες έλκουν άνω του 50% της αξίας τους άμεσα ή έμμεσα από ακίνητη περιουσία και δεν συνιστά επιχειρηματική δραστηριότητα, υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων.**

Στην έννοια του εισοδήματος του προηγούμενου εδαφίου εμπίπτει **και η αγοραία αξία του κτίσματος που έχει ανεγερθεί σε έδαφος κυριότητας τρίτου με δαπάνες του μισθωτή και περιέρχεται στην κατοχή του τρίτου με τη λήξη ή διακοπή της μισθωτικής σχέσης.**

"Ως μεταβίβαση σύμφωνα με την παράγραφο αυτή νοείται και η εισφορά ακίνητης περιουσίας για την κάλυψη ή την αύξηση κεφαλαίου "νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας

**2. Ως υπεραξία νοείται η διαφορά μεταξύ της τιμής κτήσης που κατέβαλε ο φορολογούμενος και της τιμής πώλησης "ή της αξίας του ανταλλάγματος" που καταβάλλεται σε αυτόν και λαμβάνεται αποπληθωρισμένη.**

### **Η τιμή κτήσης προσδιορίζεται ως εξής:**

**α)** Στην περίπτωση κτήσης λόγω μεταβίβασης με επαχθή αιτία, είναι το τίμημα ή η αξία του ανταλλάγματος, όπως προκύπτει από το οικείο συμβόλαιο,

**β)** Στην περίπτωση κτήσης λόγω κληρονομικής διαδοχής ή μεταβίβασης με χαριστική αιτία, είναι η αξία βάσει της οποίας υπολογίστηκε ο φόρος κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής ή χορηγήθηκε απαλλαγή από αυτόν, όπως η αξία αυτή προκύπτει από το οικείο συμβόλαιο ή οποιοδήποτε άλλο δημόσιο έγγραφο,

γ) Σε κάθε άλλη περίπτωση, υπολογίζεται ως εξής:

Τιμή κτήσης ίσον τιμή μεταβίβασης επί τον Δείκτη Τιμών Κατοικιών (ΔΤΚατ) του έτους κτήσης διά του ΔΤΚατ του προηγούμενου της μεταβίβασης έτους.

Ως ΔΤΚατ νοείται ο μέσος Δείκτης Τιμών Κατοικιών Αστικών Περιοχών της περιόδου Ιανουαρίου–Δεκεμβρίου κάθε έτους, όπως ανακοινώνεται από την Τράπεζα της Ελλάδος. Αν κατά το χρόνο της μεταβίβασης δεν έχει δημοσιευθεί μέσος ΔΤΚατ, λαμβάνεται υπ' όψιν ο σχετικός δείκτης του αμέσως προηγούμενου έτους.

Η τιμή πώλησης είναι το αναγραφόμενο στο συμβόλαιο τίμημα κατά το χρόνο της μεταβίβασης "ή, στην περίπτωση της ανταλλαγής, η αντικειμενική αξία της ακίνητης περιουσίας που αποτελεί το αντάλλαγμα για κάθε συμβαλλόμενο και εφόσον αυτή δεν υφίσταται, η φορολογητέα αξία.

Τυχόν δαπάνες που συνδέονται άμεσα με την αγορά ή την πώληση του ακινήτου "δεν" συμπεριλαμβάνονται στην τιμή κτήσης και την τιμή πώλησης.

**Στην περίπτωση που περιέρχεται στην κατοχή τρίτου κτίσμα που έχει ανεγερθεί στο έδαφός του με δαπάνες του μισθωτή, ως υπεραξία θεωρείται "η αντικειμενική αξία του κτίσματος.**

Αν η τιμή κτήσης δεν μπορεί να προσδιοριστεί θεωρείται ότι είναι μηδενική.

**Ο χρόνος κτήσης είναι ο χρόνος απόκτησης ποσοστού τουλάχιστον εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) του μεταβιβαζόμενου δικαιώματος επί της ακίνητης περιουσίας. Σε περίπτωση που δεν προκύπτει χρόνος κτήσης σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο, ισχύουν τα εξής:**

**α) Επί μεταβίβασης κτίσματος που ανεγέρθηκε, με αυτεπιστασία ή με βάση το σύστημα της αντιπαροχής, ως χρόνος κτήσης θεωρείται ο χρόνος μετά την παρέλευση πέντε (5) ετών από την ημερομηνία έκδοσης ή δύο (2) ετών από την ημερομηνία ανανέωσης της οικοδομικής άδειας ανέγερσης, εκτός εάν η μεταβίβαση γίνεται εντός των παραπάνω προθεσμιών.**

**β) Επί πολεοδομικής τακτοποίησης εξ ολοκλήρου αυθαίρετης κατασκευής, ως χρόνος κτήσης θεωρείται ο χρόνος που δηλώνεται ως χρόνος ανέγερσης και πιστοποιείται από το μηχανικό στη σχετική αίτηση τακτοποίησης και αν αυτός δεν προκύπτει, η λήξη των χρονικών περιόδων που ορίζονται στο ν. 4178/2013.**

**γ) Επί πολεοδομικής τακτοποίησης μερικώς αυθαίρετης κατασκευής, ως χρόνος κτήσης θεωρείται ο χρόνος κτήσης του νόμιμου κτίσματος.**

**Επί χρησικτησίας, ως χρόνος κτήσης θεωρείται η αντίστοιχη ημερομηνία του εικοστού πρώτου έτους, πριν από το χρόνο της μεταβίβασης.**

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να καθορίζεται χρόνος κτήσης και σε κάθε άλλη περίπτωση, καθώς και να ρυθμίζεται κάθε άλλο αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παραγράφου αυτής."

**4. Σε περίπτωση κατά την οποία ο προσδιορισμός της υπεραξίας σύμφωνα με τις ανωτέρω παραγράφους καταλήγει σε αρνητικό ποσό, "η εν λόγω υπεραξία θεωρείται μηδενική**



**5. Η υπεραξία που προκύπτει σύμφωνα με τις ανωτέρω παραγράφους λαμβάνεται απομειούμενη με την εφαρμογή των ακόλουθων συντελεστών απομείωσης:**

**Έτη Συντελεστής απομείωσης Έτη διακράτησης Συντελεστής απομείωσης**

1	100,00%	14	77,9%
2	98,2%	15	76,4%
3	96,4%	16	74,8%
4	94,7%	17	73,2%
5	93,0%	18	71,7%
6	91,2%	19	70,2%
7	89,5%	20	68,7%
8	87,8%	21	67,2%
9	86,1%	22	65,7%
10	84,5%	23	64,2%
11	82,8%	24	62,8%
12	81,1%	25	61,5%
13	79,5%	26+	60%

**6. Στην έννοια του όρου μεταβίβαση για την εφαρμογή του παρόντος περιλαμβάνονται τα εξής:**

**α)** η μεταβίβαση της πλήρους ή ψιλής κυριότητας, συμπεριλαμβανομένης της πραγματικής δουλείας, ανεξαρτήτως εάν πρόκειται για μεταβίβαση υπό αναβλητική ή διαλυτική αίρεση ή με τον όρο της εξώνησης (συμφωνία επαναγοράς με προκαθορισμένο τίμημα),

**β)** η σύσταση επικαρπίας, οίκησης ή άλλης δουλείας,

**γ)** η παραίτηση από την κυριότητα ακινήτου ή από εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου,

**δ)** η μεταβίβαση του τίτλου μεταφοράς συντελεστή δόμησης,

**"ε)** Η μεταγραφή δικαστικής απόφασης σύμφωνα με το άρθρο 949 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας, λόγω μη εκτέλεσης προσυμφώνου μεταβίβασης ή η απόκτηση οποιουδήποτε δικαιώματος των περιπτώσεων α', β' και δ' της παρούσας παραγράφου με αυτοσύμβαση,"

στ) η εκποίηση ακινήτου συνεπεία εκούσιου πλειστηριασμού.

**7. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου, οι ακόλουθες περιπτώσεις δεν θεωρούνται μεταβιβάσεις ακίνητης περιουσίας:**

α) η μεταγραφή τελεσίδικης δικαστικής απόφασης με την οποία αναγνωρίζεται δικαίωμα κυριότητας επί ακινήτου στον εντολέα λόγω υπερβάσεως της εντολής από τον εντολοδόχο,

β) η μεταγραφή δικαστικής απόφασης με την οποία ακυρώνεται λόγω εικονικότητας σύμβαση μεταβίβασης ακινήτου,

γ) η επικύρωση ανώμαλων δικαιοπραξιών,

δ) η αυτούσια διανομή ή συνένωση ακινήτων "ή πράξη σύστασης οριζόντιας ή κάθετης ιδιοκτησίας, εφόσον δεν μεταβάλλονται τα ποσοστά συνιδιοκτησίας ανά συνιδιοκτήτη".

"ε) η ανταλλαγή ποσοστών ακίνητης περιουσίας επί κτηθέντων λόγω κληρονομικής διαδοχής ή γονικής παροχής ή από συζύγους κατά τη διάρκεια της έγγαμης συμβίωσης"

8. Για τον καθορισμό της αξίας της ψιλής κυριότητας, της επικαρπίας, της χρησικτησίας, της προσωπικής δουλείας ή άλλης δουλείας επί του ακινήτου, εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 15, 16 και της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 40 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια.

9. Από την υπεραξία, όπως αυτή προκύπτει μετά την απομείωσή της σύμφωνα με την παρ. 5, αφαιρείται ποσό μέχρι είκοσι πέντε χιλιάδες (25.000) ευρώ, εφόσον ο φορολογούμενος διακράτησε το ακίνητο για πέντε (5) τουλάχιστον έτη και επιβάλλεται φόρος υπεραξίας στο τυχόν υπόλοιπο ποσό.

10. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται οι τιμές κτήσης σε ειδικές περιπτώσεις όπου δεν είναι δυνατό να προσδιοριστούν σύμφωνα με την παράγραφο 2, καθώς και κάθε άλλο θέμα για την εφαρμογή του άρθρου αυτού.

**Προσοχή: Ο φόρος υπεραξίας από την επιβολή του δεν εφαρμόστηκε ποτέ λόγω αποφάσεων αναστολής του. Η τελευταία νομοθετική πράξη που προβλέπει παράταση της αναστολής εφαρμογής είναι το άρθρο 39 του Ν. 4646/2019, η οποία αναστέλλει την εφαρμογή του έως την 31/12/2022.**

Για την κατανόηση του φόρου υπεραξίας παρατίθενται τα παρακάτω παραδείγματα :

### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1**

Το 2005, έγινε αγορά ενός διαμερίσματος έναντι δηλωθέντος τιμήματος 100.000 ευρώ. Πωλείται το 2014 αντί δηλωθέντος τιμήματος 200.000 ευρώ.

Έτη διακράτησης 9, επομένως συντελεστής απομείωσης 86,1% Υπολογισμός :  $200.000 - 100.000 = 100.000$  ευρώ \* 86,1% = 86.100 Από το ποσό αυτό αφαιρείται το ποσό των 25.000 ευρώ γιατί ο πωλητής διακράτησε το διαμέρισμα για τουλάχιστον 5 έτη, οπότε η προκύπτουσα υπεραξία είναι  $86.100 - 25.000 = 61.100$  ευρώ. Φόρος:  $61.100 * 15\% = 9.150$  ευρώ.

## ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2

Διαμέρισμα αγοράστηκε το 1999 έναντι δηλωθέντος τιμήματος σε ευρώ 70.000. Το 2014 πωλείται με δηλωθέν τίμημα 170.000 ευρώ. Έτη διακράτησης 15, ο αρχικός συντελεστής απομείωσης 76,4% πολλαπλασιάζεται με 0,8 ο τελικός συντελεστής απομείωσης είναι 61,12%. Υπολογισμός:  $170.000 - 70.000 = 100.000 * 61,12\% = 61.120 - 25.000 = 36.120$  ευρώ Φόρος:  $36.120 * 15\% = 5.418$  ευρώ.

## ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 3

Αγορά ακινήτου το 1994 έναντι δηλωθέντος τιμήματος 30.000 ευρώ. Πωλείται το 2014 έναντι δηλωθέντος τιμήματος 80.000 ευρώ. Η τυχόν προκύπτουσα υπεραξία θεωρείται μηδενική επειδή το ακίνητο αποκτήθηκε πριν την 1.1.1995. Υποβάλλεται μηδενική δήλωση φόρου υπεραξίας.

### 6. Φορολογία ακινήτων στην Ελλάδα .

#### α. Φόροι - τέλη - κρατήσεις επί του εισοδήματος από ακίνητα

- 1) Φόρος Εισοδήματος μισθωμάτων. Επιβάλλεται στο εισόδημα των φυσικών προσώπων σύμφωνα με την παράγραφο 40 του άρθρου 40 του Ν. 4172/13 όπως συμπληρώθηκε και κωδικοποιήθηκε με τον Ν 4646/2019 που τίθεται σε ισχύ για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν το 2019, φόρος εισοδήματος από ακίνητα και υπολογίζεται με προβλεπόμενους συντελεστές επιβάρυνσης 15% για εισοδήματα έως 12.000,00 ευρώ, και συντελεστή φορολόγησης 35% για εισοδήματα από 12.000,01 έως 35.000,00 και συντελεστή 45% για το υπερβάλλον των 35.000,00 ευρώ εισόδημα.

Στα νομικά πρόσωπα το εισόδημα από ακίνητα φορολογείται με συντελεστή 24% , ανεξαρτήτως ύψους εισοδήματος.

Στα νομικά πρόσωπα επιβάλλεται φόρος μερισμάτων 5% στα διανεμόμενα κέρδη<sup>21</sup> Τέλος Χαρτοσήμου + ΟΓΑ (πλην μισθωμάτων κατοικιών). Επιβάλλεται στο ακαθάριστο έσοδο από επαγγελματικά ακίνητα (καταστήματα, αγροτεμάχια, γραφεία κ.λ.π.). Εξαιρούνται οι κατοικίες και οι μονοκατοικίες . Ο συντελεστής χαρτοσήμου είναι 3% πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 20% επί του χαρτοσήμου. Εξαιρείται από την καταβολή χαρτοσήμου το μίσθωμα από κατοικίες.<sup>22</sup>

Για την κατανόηση των παραπάνω ακολουθούν παραδείγματα :

### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1

Φυσικό πρόσωπο αποκτά εισόδημα από εκμίσθωση καταστήματος ύψους 18.000,00 ευρώ, και από εκμίσθωση κατοικίας επιφάνειας 80 τ.μ ποσό 10.000,00 ευρώ.

<sup>21</sup> Ν 4646/2019 άρθρο 24 παράγραφος 1

<sup>22</sup> Ν. 3522/2006 παράγραφος άρθρο 3 παρ. 4

Ζητείται να προσδιοριστεί η φορολογική του επιβάρυνση από το εισόδημα αυτό.

### Απάντηση

**i. Προσδιορισμός φορολογητέου εισοδήματος.**

Στο έσοδο από εκμίσθωση κατοικίας των φυσικών προσώπων υπολογίζεται έξοδο απόσβεσης ίσο με 5% του ετήσιου εισοδήματος.

Άρα φορολογητέο εισόδημα από κατοικίες  $10.000,00 - (10.000,00 \times 5\%) = 9.500,00$  ευρώ.

Στο έσοδο από εκμίσθωση καταστήματος των φυσικών προσώπων υπολογίζεται έξοδο απόσβεσης ίσο με 5% του ετήσιου εισοδήματος.

Άρα φορολογητέο εισόδημα από καταστήματα  $18.000,00 - (18.000,00 \times 5\%) = 17.100,00$  ευρώ.

Συνολικό φορολογητέο εισόδημα:  $9.500,00 + 17.100,00 = 26.600,00$ .

**ii. Φόρος εισοδήματος.**

$12.000,00 \times 15\% = 1.800,00$

$14.600,00 \times 33\% = 4.818,00$

**Σύνολο φόρου 6.618,00 (1)**

**iii. Χαρτόσημο .** Το χαρτόσημο επιβάλλεται σε ποσοστό 3,6% στα ακαθάριστα έσοδα από εκμίσθωση καταστήματος. Οι κατοικίες εξαιρούνται του χαρτοσήμου. Άρα το χαρτόσημο είναι :

**$18.000,00 \times 3,6\% = 648,00$  ευρώ(2)**

**Συνολική οικονομική επιβάρυνση**

**$(1) + (2) = 6.618,00 + 648,00 = 7.266,00$ .**

## Παράδειγμα 2

Ομόρρυθμη εταιρεία με βιβλία β κατηγορίας (απλογραφικό σύστημα) αποκτά το μοναδικό της εισόδημα από εκμίσθωση καταστήματος ύψους 30.000,00 ευρώ. Το ακίνητο αποκτήθηκε το προηγούμενο έτος, η αξία κτήσης του ήταν 100.000,00 ευρώ, και ο συντελεστής απόσβεσης 10%. Η εταιρεία προβαίνει στη διανομή του συνόλου των καθαρών κερδών της.

Ζητείται να προσδιοριστεί ο φόρος εισοδήματος και οι λοιπές επιβαρύνσεις που προκύπτουν από το εισόδημα αυτό.

### Απάντηση

**1. Προσδιορισμός φορολογητέου εισοδήματος.**

Ύψος εισοδήματος από ακίνητα 30.000,00

Μείον : Αποσβέσεις έτους:  $(100.000,00 \times 10\%)$  10.000,00

Φορολογητέο εισόδημα : 20.000,00

**2. Φόρος εισοδήματος.**

$20.000,00 \times 24\% = 4.800,00$

**Σύνολο φόρου = 4.800,00 (1)**

**3.Χαρτόσημο** . Το χαρτόσημο επιβάλλεται σε ποσοστό 3,6% στα ακαθάριστα έσοδα από εκμίσθωση καταστήματος. Άρα :  
 **$30.000,00 \times 3,6\% = 1.080,00$  ευρώ(2)**

Άρα συνολική οικονομική επιβάρυνση :  
 **$(1) + (2) = 4.800,00 + 1.080,00 = 5.880,00$ .**

**Παρατήρηση :** Δεν υπάρχει φορολογική επιβάρυνση για τη διανομή κερδών γιατί τα βιβλία της επιχείρησης είναι β κατηγορίας (απλογραφικό σύστημα).

### Παράδειγμα 3

Ανώνυμη εταιρεία αποκτά εισόδημα από εκμίσθωση καταστήματος ύψους 20.000,00 ευρώ. Το ακίνητο αποκτήθηκε το προηγούμενο έτος, η αξία κτήσης του ήταν 200.000,00 ευρώ, και ο συντελεστής απόσβεσης 5%. Η εταιρεία προβαίνει στη διανομή των καθαρών κερδών 5.000 ευρώ, ενώ τα υπόλοιπα παραμένουν ως αποθεματικό. Ζητείται να προσδιοριστεί ο φόρος εισοδήματος και οι λοιπές επιβαρύνσεις που προκύπτουν από το εισόδημα αυτό.

#### Απάντηση

##### 1. Προσδιορισμός φορολογητέου εισοδήματος.

Ύψος εισοδήματος από ακίνητα	20.000,00
Μείον : Αποσβέσεις έτους: $(200.000,00 \times 5\%)$	<u>10.000,00</u>
Φορολογητέο εισόδημα :	<b>10.000,00</b>

##### 2. Φόρος εισοδήματος.

$10.000,00 \times 24\% = 2.400,00$   
**Σύνολο φόρου 2.400,00 (1)**

**3.Χαρτόσημο** . Το χαρτόσημο επιβάλλεται σε ποσοστό 3,6% στα ακαθάριστα έσοδα από εκμίσθωση καταστήματος. Άρα :  
 **$20.000,00 \times 3,6\% = 720,00$  ευρώ(2)**

**4. Φόρος μερισμάτων** . Ποσοστό 5% επί των διανεμόμενων κερδών δηλαδή:  
 **$5.000,00 \times 5\% = 250,00$  (3)**  
Άρα συνολική οικονομική επιβάρυνση :  
 **$(1) + (2) + (3) = 2.400,00 + 720,00 + 250,00 = 3.370,00$ .**

- 2) Τεκμήριο διαβίωσης σε ιδιόκτητη ή μισθωμένη α' και β' κατοικία. Επιβάλλεται φόρος στο εισόδημα των φυσικών προσώπων που προκύπτει από την τεκμαρτή δαπάνη

διαβίωσης από την ιδιοκατοίκηση ιδιόκτητης ή μισθωμένης πρωτεύουσας ή δευτερεύουσας κατοικίας. Πιο συγκεκριμένα :

α) Σύμφωνα με το άρθρο 31 του Ν. 4172/2013, όπως συμπληρώθηκε και κωδικοποιήθηκε με τον νόμο 4646/2019, ΦΕΚ 201/Α/12-12-2019 η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, με βάση τα τετραγωνικά μέτρα της ιδιοκατοικούμενης ή μισθωμένης ή της δωρεάν παραχωρούμενης κύριας κατοικίας ορίζεται κλιμακωτά, για τα ογδόντα (80) πρώτα τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με σαράντα (40) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, για τα επόμενα από ογδόντα ένα (81) μέχρι και εκατόν είκοσι (120) τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με εξήντα πέντε (65) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, για τα επόμενα από εκατόν είκοσι ένα (121) μέχρι και διακόσια (200) τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με εκατόν δέκα (110) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, για τα διακόσια ένα (201) έως τριακόσια (300) τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με διακόσια (200) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο και για τα πλέον των τριακοσίων (300) τετραγωνικών μέτρων κύριων χώρων αυτής, με τετρακόσια (400) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο. Για τον υπολογισμό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης των βοηθητικών χώρων της κύριας κατοικίας ορίζεται ποσό σαράντα (40) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο. Τα παραπάνω ποσά προσαυξάνονται, προκειμένου για κατοικίες που βρίσκονται σε περιοχές με τιμή ζώνης, σύμφωνα με τον αντικειμενικό προσδιορισμό των ακινήτων, από 2.800 ευρώ έως 4.999 ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, κατά ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) και για περιοχές με τιμή ζώνης από 5.000 ευρώ και άνω το τετραγωνικό μέτρο, κατά ποσοστό εβδομήντα τοις εκατό (70%). Όλα τα παραπάνω ποσά προσαυξάνονται, προκειμένου για μονοκατοικίες, κατά ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%).

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

Σε περίπτωση ύπαρξης πολλών διαφορετικών πηγών προέλευσης εισοδήματος υπολογίζεται με το συντελεστή φορολόγησης της πηγής εισοδήματος που έχει την υψηλότερη συμμετοχή στα έσοδα για το συγκεκριμένο έτος.

- 3) Επιβάλλεται φορολογία στο τεκμαρτό εισόδημα που προκύπτει από την αγορά πρώτης κατοικίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 3842/2010 όπως ισχύει μέχρι σήμερα στον Κ.Φ.Ε. του Ν. 4172/2013 . Πιο συγκεκριμένα:

Παρέχεται απαλλαγή, η οποία συνδέεται με την οικογενειακή κατάσταση του δικαιούχου και το είδος του αγοραζόμενου ακινήτου ως εξής:

- Για αγορά κατοικίας: από άγαμο μέχρι του ποσού των 200.000 Ευρώ, από άγαμο που παρουσιάζει αναπηρία τουλάχιστον 67% από διανοητική καθυστέρηση ή φυσική αναπηρία μέχρι ποσού αξίας 250.000 Ευρώ, από έγγαμο μέχρι ποσού αξίας 250.000 Ευρώ ενώ από έγγαμο που παρουσιάζει αναπηρία τουλάχιστον 67% από διανοητική καθυστέρηση ή φυσική αναπηρία μέχρι ποσού αξίας 275.000 Ευρώ. Το ποσό αυτό προσαυξάνεται κατά 25.000 Ευρώ για καθένα από τα δύο πρώτα τέκνα αυτού και κατά 30.000 Ευρώ για το τρίτο και καθένα από τα επόμενα τέκνα του.

– Για αγορά οικοπέδου: από άγαμο μέχρι ποσού αξίας 50.000 Ευρώ, από έγγαμο μέχρι ποσού αξίας 100.000 Ευρώ. Το ποσό αυτό προσαυξάνεται κατά 10.000 Ευρώ για καθένα από τα δύο πρώτα τέκνα αυτού και κατά 15.000 Ευρώ για το τρίτο και καθένα από τα επόμενα τέκνα του. Το υπερβάλλον ποσό που καταβάλλεται για τις παραπάνω δαπάνες φορολογείται ως εξής :

- i. Με το άρθρο 115 παρ. 2 του Ν.4549/2018 εάν το συνολικό δηλωθέν εισόδημα του φορολογούμενου είναι μικρότερο από το συνολικό τεκμαρτό εισόδημα, το οποίο θα έχει προσδιοριστεί από το άθροισμα των τεκμηρίων διαβίωσης και απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, τότε η πρόσθετη διαφορά φορολογητέου εισοδήματος που θα προκύπτει θα φορολογείται με βάση το μεγαλύτερο σε συμμετοχή εισόδημα του φορολογούμενου.
- ii. Αν ο φορολογούμενος αποκτά εισόδημα από περισσότερες της μίας κατηγορίας εισοδήματος και υπάρχει ισότητα μεταξύ τους τότε η διαφορά μεταξύ συνολικού εισοδήματος και αντικειμενικών δαπανών διαβίωσης και απόκτησης περιουσιακών στοιχείων φορολογείται σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 15, δηλαδή με την κλίμακα φορολογίας εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις έχοντας και τη μείωση φόρου σύμφωνα με το άρθρο 16.
- iii. Σε περίπτωση που υπάρχει διαφορά μεταξύ πραγματικού και τεκμαρτού εισοδήματος, αν ο φόρος υπολογιστεί με την κλίμακα των μισθωτών και συνταξιούχων, ο φορολογούμενος θα πρέπει να έχει συγκεντρώσει αποδείξεις που έχουν εξοφληθεί με ηλεκτρονικό τρόπο, στο ύψος του ποσού που αντιστοιχεί στο τεκμαρτό εισόδημα.
- iv. Αν υπάρξει διαφορά τεκμηρίων , που δεν φορολογούνται με την κλίμακα μισθωτών και συνταξιούχων (δεν υπάρχει δηλαδή μείωση του φόρου ,1900 έως 2100 ανάλογα με την οικογενειακή κατάσταση), αυτά θεωρούνται ως έσοδα από εμπορική δραστηριότητα και έχουν προκαταβολή 100% του φόρου που προκύπτει.

Για την καλύτερη κατανόηση παρατίθεται παράδειγμα

## Παράδειγμα 1

Φυσικό πρόσωπο αγοράζει επαγγελματική στέγη με αντικειμενική αξία 200.000,00 ευρώ, έναντι τιμήματος 210.000,00 ευρώ , στις 1/1/2019 την οποία εκμισθώνει την ίδια ημερομηνία αντί 1.000,00 ευρώ ανά μήνα μέχρι τις 31/5/2019. Από 1/6/2019 έως 31/12/2019 το ακίνητο παραμένει κενό. Τα προηγούμενα έτη το εισόδημα που το φυσικό πρόσωπο έχει δηλώσει ανέρχεται αθροιστικά σε 150.000,00 ευρώ.

Ζητείται να προσδιοριστεί ο φόρος εισοδήματος το έτος 2014.

## Απάντηση

### 1. Προσδιορισμός φορολογητέου εισοδήματος.

#### 1) Ύψος πραγματικού εισοδήματος από ακίνητα:

1.000,00 ευρώ/μήναX5 μήνες=5.000,00 ευρώ

#### 2) Τεκμαρτό εισόδημα

Αξία αγοράς ακινήτου	210.000,00
Δηλωθέν εισόδημα προηγούμενων ετών	150.000,00
Διαφορά τεκμηρίου	60.000,00

Δηλωθέν εισόδημα από ακίνητα **5.000,00**

Άρα θα φορολογηθεί για το έτος 2019 για εισόδημα από ακίνητα 5.000,00 ευρώ. Η διαφορά του ποσού των 55.000,00 ευρώ θεωρείται και αυτό εισόδημα από ακίνητα. Άρα το συνολικό φορολογητέο εισόδημα των 60.000,00 ευρώ θεωρείται ότι προέρχεται από ακίνητα και θα φορολογηθεί ως εισόδημα από αυτή την πηγή..

Στο έσοδο από εκμίσθωση καταστήματος των φυσικών προσώπων υπολογίζεται έξοδο απόσβεσης ίσο με 5% του ετήσιου εισοδήματος.

Άρα φορολογητέο εισόδημα από καταστήματα  $60.000,00 - (60.000,00 \times 5\%) = 57.000,00$  ευρώ.

### 2. Φόρος εισοδήματος.

- Έσοδα από ακίνητα : **57.000,00.**

Κλιμάκιο Εισοδήματος	Φορολογικός συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου	Σύνολο	
			Εισοδήματος	Φόρου
12.000,00	15	1.800,00	12.000,00	1.800,00
23.000,00	35	8.050,00	35.000,00	9.850,00
22.000,00	45	9.900,00	57.000,00	19.750,00

**Άρα : Φόρος εισοδήματος :19.750,00 Ευρώ.**

### 3. Χαρτόσημο . Το χαρτόσημο επιβάλλεται σε ποσοστό 3,6% στα δηλωθέντα (και όχι τα τεκμαρτά) έσοδα από εκμίσθωση καταστήματος. Άρα :

**5.000,00X3,6%=180,00 ευρώ(2)**

Άρα συνολική οικονομική επιβάρυνση :

**(1)+(2) = 19.750,00+180,00=19.930,00.**

- 4) Τεκμαρτό εισόδημα ιδιοχρησιμοποίησης επαγγελματικής στέγης. Αποτελεί φορολογητέο εισόδημα το τεκμαρτό μίσθωμα που η επιχείρηση θα κατέβαλε αν δεν είχε στην κατοχή της το ακίνητο. Ο προσδιορισμός της αξίας του τεκμαρτού μισθώματος είναι ανάλογος της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου και το ετήσιο τεκμαρτό μίσθωμα δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το 3,5% της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου ( άρθρο 41 του Ν. 1249/1982). Οι συντελεστές φορολόγησης του εισοδήματος που προκύπτει με τον παραπάνω υπολογισμό είναι οι συντελεστές φορολόγησης του εισοδήματος από ακίνητα.



- 5) Κράτηση στα μισθώματα από το Δημόσιο υπέρ ΜΤΠΥ. Επιβάλλεται φόρος υπέρ 3% στα μισθώματα των εκμισθωμένων από το ελληνικό δημόσιο ακινήτων.<sup>23</sup>
- 6) Κράτηση στα μισθώματα από τους ΟΤΑ υπέρ ΤΑΔΚΥ ποσοστό 2% , για ακίνητα που έχουν εκμισθωθεί από το δημόσιο.<sup>24</sup>

## **b. Φόροι - τέλη κατά τη μεταβίβαση ακινήτων**

- 1) Φ.Π.Α. στην αγορά νεόδμητων κτισμάτων και στην αντιπαροχή. Στα ακίνητα που η οικοδομική τους άδεια εκδόθηκε μετά την 1/1/2006 επιβάλλεται ΦΠΑ κανονικού συντελεστή (ποσοστό 24%) σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 1 του Ν. 3427/27-12-2005. Ίδιος συντελεστής ΦΠΑ επιβάλλεται και στην αντιπαροχή ακινήτων. Ο φόρος αυτός σήμερα βρίσκεται σε αναστολή με το άρθρο 39 του Ν. 4646/2019 για τρία χρόνια, από 1/1/2020 έως 31/12/2022 .

Πιο συγκεκριμένα :

Με αίτηση του υποκειμένου στον φόρο, κατασκευαστή οικοδομών προς πώληση, αναστέλλεται, υποχρεωτικά μέχρι τις 31.12.2022, η εφαρμογή του Φ.Π.Α. στα ακίνητα των παραγράφων 1 και 2α του παρόντος άρθρου και επιβάλλεται φόρος μεταβίβασης ακινήτων. Η αναστολή αφορά το σύνολο των αδιάθετων παραπάνω ακινήτων του υποκειμένου. Μαζί με την αίτηση ο υποκείμενος υποβάλλει κατάσταση με τα αδιάθετα ακίνητα και το ποσό του φόρου που αντιστοιχεί στο κάθε ακίνητο προς διακανονισμό.

Η αίτηση υποβάλλεται εντός προθεσμίας έξι (6) μηνών από την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νόμου<sup>25</sup> για τις ήδη εκδοθείσες άδειες, ενώ για άδειες που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος των διατάξεων αυτών και εφεξής εφαρμόζεται εξάμηνη προθεσμία από την έκδοση της άδειας.»

«Ειδικά για τις περιπτώσεις αντιπαροχής, η εργολαβία του υποκειμένου στο φόρο κατασκευαστή οικοδομών προς πώληση προς τον οικοπεδούχο, δεν υπάγεται στο φόρο όταν ο υποκείμενος κατασκευαστής έχει υπαχθεί σε καθεστώς αναστολής του φόρου.

- 2) Φόρος Μεταβίβασης Ακινήτων. Ο φόρος μεταβίβασης υπολογίζεται σε 3% επί της φορολογητέας αξίας του ακινήτου ή του εμπραγμάτου επί του ακινήτου δικαιώματος. Ο ανωτέρω συντελεστής εφαρμόζεται σε μεταβιβάσεις ακινήτων, οι οποίες διενεργούνται από 1/1/2014 και μετά.. Βάση υπολογισμού του φόρου είναι η αξία κτήσης του ακινήτου , η οποία δεν μπορεί να είναι μικρότερη από την αντικειμενική αξία , ή τις συγκριτικές τιμές αν δεν ισχύουν στην περιοχή που ανήκει το μεταβιβαζόμενο ακίνητο οι αντικειμενικές αξίες.

## **Παράδειγμα 1**

Ανώνυμη εταιρεία αγοράζει κατάστημα με ημερομηνία έκδοσης πρώτης άδειας την 15/5/2004, αντί του ποσού των 300.000,00 ευρώ, και αντικειμενική αξία 200.000,00 ευρώ.

Ζητείται να προσδιοριστούν οι φορολογικές και λοιπές επιβαρύνσεις που προκύπτουν από την παραπάνω συναλλαγή.

<sup>23</sup> Άρθρο 22 ΠΔ 422/81 , γνωμοδότηση 13/2007 του Ν.Σ.Κ.

<sup>24</sup> Άρθρο 3 παρ. 1β Ν. 1726/44

<sup>25</sup> Ημερομηνία έναρξης ν 4646/2019 είναι η 12 Δεκεμβρίου 2019

## Απάντηση

Επιβάλλεται φόρος μεταβίβασης ακινήτου, λόγω ότι η άδεια οικοδομής έχει εκδοθεί πριν την 1/1/2006, στην υψηλότερη αξία μεταξύ αντικειμενικής αξίας, και αξίας που αναγράφεται στα συμβόλαια.

Άρα :

1) Ο φόρος μεταβίβασης είναι :

$$300.000,00 \times 3\% = 9.000,00 \text{ (1)}$$

2) Ο δημοτικός φόρος μεταβίβασης είναι :

$$9.000,00 \times 3\% = 270,00 \text{ (2)}$$

3) Τέλος υπέρ Ταμείου Νομικών κατά τη σύνταξη συμβολαίων. Ποσοστό 6,50%.

$$300.000,00 \times 0,65\% = 1.950,00 \text{ (3)}$$

4) Τέλος υπέρ Ταμείου Νομικών κατά τη μεταγραφή. 1,25%.

$$300.000,00 \times 0,125\% = 375,00 \text{ (4)}$$

5) Πρόσθετο Τέλος Μεταγραφής Συμβολαίων. 4,5-7,5%.

$$300.000,00 \times 0,45\% = 1.350,00 \text{ (5)}$$

Άρα συνολική οικονομική επιβάρυνση είναι :

$$(1)+(2)+(3)+(4)+(5) = 9.000,00+270,00+1.950,00++375,00+1.350,00 = 12.945,00.$$

## Παράδειγμα 2

Ανώνυμη εταιρεία αγοράζει στις 10/1/2017, κατάστημα με ημερομηνία έκδοσης πρώτης άδειας την 10/6/2008, αντί του ποσού των 200.000,00 ευρώ, με αντικειμενική αξία 150.000,00 ευρώ, και κόστος κατασκευής 300.000,00 ευρώ, το οποίο χρησιμοποιεί μέχρι τη μεταβίβασή του για επαγγελματική εγκατάσταση.

Στις 30/6/2017 μεταβιβάζει το παραπάνω κατάστημα αντί του ποσού των 400.000,00 ευρώ, χωρίς να έχει επέλθει αλλαγή στις αντικειμενικές αξίες των ακινήτων.

Ζητείται να προσδιοριστούν οι φορολογικές και λοιπές επιβαρύνσεις που προκύπτουν από τις παραπάνω συναλλαγές.

## ΑΠΑΝΤΗΣΗ

### 1η συναλλαγή.

Επιβάλλεται Φ.Π.Α. με συντελεστή 24% στη μεγαλύτερη από τις αξίες μεταξύ αντικειμενικής αξίας, αξίας συμβολαίου, και κόστους κατασκευής. Άρα :

1) Υπολογισμός Φ.Π.Α.

$$300.000,00 \times 24\% = 72.000,00.$$

2) Τέλος υπέρ Ταμείου Νομικών κατά τη σύνταξη συμβολαίων. Ποσοστό 6,50%.

$$300.000,00 \times 0,65\% = 1.950,00 \text{ (3)}$$

3) Τέλος υπέρ Ταμείου Νομικών κατά τη μεταγραφή. 1,25%.

$$300.000,00 \times 0,125\% = 375,00 \text{ (4)}$$

4) Πρόσθετο Τέλος Μεταγραφής Συμβολαίων. 4,5-7,5%.

$$300.000,00 \times 0,45\% = 1.350,00 \text{ (5)}$$

Άρα συνολική οικονομική επιβάρυνση της πρώτης συναλλαγής είναι :  $(1)+(2)+(3)+(4) = 72.000,00+1.950,00++375,00+1.350,00 = 75.675,00.$

## 2η συναλλαγή.

Επιβάλλεται φόρος μεταβίβασης ακινήτου, παρότι η άδεια έχει εκδοθεί μετά την 1/1/2006, γιατί έγινε μεταβίβαση του ακινήτου αφού χρησιμοποιήθηκε. Άρα :

1) Ο φόρος μεταβίβασης είναι :

$$400.000,00 \times 3\% = 12.000,00 \text{ (1)}$$

2) Ο δημοτικός φόρος λόγω μεταβίβασης είναι :

$$12.000,00 \times 3\% = 360,00 \text{ (2)}$$

3) Τέλος υπέρ Ταμείου Νομικών κατά τη σύνταξη συμβολαίων. Ποσοστό 6,50%.

$$400.000,00 \times 0,65\% = 2.600,00 \text{ (3)}$$

4) Τέλος υπέρ Ταμείου Νομικών κατά τη μεταγραφή. 1,25%.

$$400.000,00 \times 0,125\% = 500,00 \text{ (4)}$$

5) Πρόσθετο Τέλος Μεταγραφής Συμβολαίων. 4,5-7,5%.

$$400.000,00 \times 0,45\% = 1.800,00 \text{ (5)}$$

Άρα συνολική οικονομική επιβάρυνση της δεύτερης συναλλαγής είναι :

$$(1)+(2)+(3)+(4)+(5) = 12.000,00+360,00+2.600,00+500,00+1.800,00 = 17.260,00.$$

### **Διαδικασία μεταβίβασης---υποχρεώσεις συμβαλλόμενων**

Σύμφωνα με το άρθρο 47 ν 4646/2019 που τροποποιεί τις διατάξεις του Ν. 1587/1950 για τη ρύθμιση θεμάτων φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων προβλέπονται τα παρακάτω :

1. Πριν από κάθε μεταβίβαση με επαχθή αιτία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται να υποβάλουν κοινή δήλωση φόρου μεταβίβασης στη Φορολογική Διοίκηση. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες συντάσσεται συμβολαιογραφικό έγγραφο, η δήλωση συμπληρώνεται από τον συμβολαιογράφο που θα καταρτίσει τη συμβολαιογραφική πράξη. Οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται να προσκομίσουν στο συμβολαιογράφο όλα τα αναγκαία στοιχεία που απαιτούνται για την ορθή σύνταξη της δήλωσης από αυτόν και στην αρμόδια υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης τα νόμιμα δικαιολογητικά.
2. Με απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ καθορίζονται ο τρόπος, ο χρόνος και η διαδικασία υποβολής της δήλωσης, η υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης στην οποία υποβάλλεται, τα στοιχεία που συμπληρώνονται για την ακριβή περιγραφή του ακινήτου, τα στοιχεία που υποχρεωτικά αναγράφονται στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο για την απόδειξη της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων, τα νόμιμα δικαιολογητικά και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος.
3. Μέσα σε προθεσμία πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την υποβολή της δήλωσης φόρου μεταβίβασης για ακίνητα, τα οποία δεν εντάσσονται στο αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού αξίας, ενεργείται προσωρινός

προσδιορισμός της αγοραίας αξίας τους από στην αρμόδια υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης στη χωρική αρμοδιότητα της οποίας βρίσκεται το ακίνητο, με βάση συγκριτικά στοιχεία, τα βιβλία τιμών ή και άλλα τυχόν στοιχεία. Αν η δηλωθείσα αξία συμπίπτει με την προσωρινή, αυτή κρίνεται ειλικρινής. Αν δεν συμπίπτει, ο φορολογούμενος μέσα σε δύο μήνες από τον προσδιορισμό της προσωρινής αξίας δύναται να την αποδεχθεί και να υποβάλει τροποποιητική δήλωση, η οποία θεωρείται εμπρόθεσμη. Με απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, καθορίζονται ο τρόπος, η διαδικασία υποβολής της δήλωσης, τα δικαιολογητικά, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια.

4. Σε περίπτωση που το τίμημα, σε μεταβιβαστικό συμβόλαιο, ή το εκπλειστηρίασμα, σε αναγκαστικό ή εκούσιο πλειστηριασμό, είναι μεγαλύτερα από την αξία, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, ο φόρος επιβάλλεται στη μεγαλύτερη αξία.»
  5. Μετά την υποβολή τροποποιητικής δήλωσης, εφόσον προκύπτει μείωση φόρου μεγαλύτερη των τριακοσίων (300) ευρώ, η πράξη προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται μετά από έλεγχο της Φορολογικής Διοίκησης, με την επιφύλαξη όσων ορίζονται στο άρθρο 16 του παρόντος. Εάν μετά την υποβολή τροποποιητικής δήλωσης υποβληθούν νέες τροποποιητικές δηλώσεις, εφόσον από τις δηλώσεις αυτές προκύπτει μείωση φόρου, ανεξαρτήτως του ύψους αυτής, η πράξη προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται μετά από έλεγχο της Φορολογικής Διοίκησης. Με απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ καθορίζονται τα όργανα, ο τρόπος, η διαδικασία και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για τον έλεγχο των υποβαλλόμενων δηλώσεων.»
  6. Ο συμβολαιογράφος ευθύνεται για την ορθή συμπλήρωση της δήλωσης με βάση τα στοιχεία που προσκόμισαν οι συμβαλλόμενοι, τον τίτλο κτήσης και την περιγραφή του ακινήτου στο συμβολαιογραφικό έγγραφο που συντάσσεται. Δεν έχει ευθύνη για όσα στοιχεία δεν έχουν περιέλθει σε γνώση του και δεν περιλαμβάνονται στο συμβολαιογραφικό έγγραφο.
- 3) Δημοτικός φόρος μεταβίβασης ακινήτων. Επιβάρυνση δημοτικού φόρου 3% επί του φόρου μεταβίβασης που υπολογίστηκε στο μεταβιβαζόμενο ακίνητο σύμφωνα με το άρθρο 1 του Ν. 1587/1950.
  - 4) Φόρος Ανταλλαγής (συνένωσης οικοπέδων). Επί ανταλλαγής-συνένωσης οικοπέδων προβλέπεται φόρος ίσος με το ½ του φόρου μεταβίβασης ακινήτων σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 7 του Ν. 1521/1950.
  - 5) Φόρος Διανομής Ακινήτων. Αποτελεί το ½ του φόρου ανταλλαγής ακινήτων (ποσοστό 2%-2,5%). Επιβάλλεται όταν το μεταβιβαζόμενο ακίνητο αποτελεί προϊόν διανομής εταιρείας που βρίσκεται σε εκκαθάριση σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 7 του Ν. 1521/1950.

- 6) Φόρος Χρησικτησίας Ακινήτων. Επιβάλλεται στην χρησικτησία ακινήτων με συντελεστές επιβάρυνσης ίδιους με τους συντελεστές μεταβίβασης ακινήτων σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 7 του Ν. 1521/1950.
- 7) Τέλος υπέρ Ταμείου Νομικών κατά τη σύνταξη συμβολαίων. Ποσοστό 6,50%<sup>26</sup>
- 8) Τέλος υπέρ Ταμείου Νομικών κατά τη μεταγραφή. 1,25%<sup>27</sup>
- 9) Πρόσθετο Τέλος Μεταγραφής Συμβολαίων. 4,5-7,5%<sup>28</sup>

### **c. Φόροι κληρονομιάς/γονικής παροχής & δωρεάς ακινήτων**

#### **i. Φόρος Κληρονομιάς ή Γονικής Παροχής ακινήτων**

- 1) Α' Κατηγορία: προς τέκνα (γονική παροχή), εγγονούς, συζύγους, γονείς 5%-10% , Ν. 3815/10 άρθρο 1 παρ. 2.
- 2) Β' Κατηγορία: προς κατιόντες, αδελφούς, θείου, παππούδες κλπ. 5%-20% Ν. 3815/10 άρθρο 1 παρ. 2.

#### **ii. Φόρος Δωρεάς ακινήτων**

- 1) Α' Κατηγορία: προς εγγονούς, συζύγους, γονείς 5%-20% Ν. 3815/10 άρθρο 1 παρ. 2.
- 2) Β' Κατηγορία: προς κατιόντες, αδελφούς, θείου, παππούδες κλπ. 10%-30% Ν. 3815/10 άρθρο 1 παρ. 2.
- 3) Γ' Κατηγορία: προς άλλους συγγενείς και ξένους 20-40% Ν. 3815/10 άρθρο 1 παρ. 2.

### **d. Ετήσιοι - Περιοδικοί φόροι επί της κατοχής ακινήτων.**

- 1) Ετήσιος Φόρος Ακίνητης Περιουσίας (ΦΑΠ) από 1.1.2010<sup>29</sup> . Επιβάλλεται στην αντικειμενική αξία της ακίνητης περιουσίας φυσικών και νομικών προσώπων. Για τα φυσικά πρόσωπα προβλέπεται κλίμακα φορολογίας εισοδήματος με αφορολόγητο ποσό 400.000,00 ευρώ, και συντελεστές επιβάρυνσης από 0,1% έως 1% . Εξαιρετικά για τα έτη 2011, και 2012 προβλέπεται συντελεστής επιβάρυνσης 2% για ακίνητη περιουσία μεγαλύτερη από 5.000.000,00 ευρώ. Για τα νομικά πρόσωπα προβλέπεται επιβάρυνση 0,6%, και για τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα προβλέπεται συντελεστής φορολόγησης 0,1%.

Η επιβολή του καταργήθηκε με την εισαγωγή του ΕΝΦΙΑ.

- 2) ΕΝΦΙΑ. Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων Άρθρο 4 Ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31-12-2013)

Εισάγεται ως φόρος περιουσίας στη φορολογία ακινήτων , προκειμένου να αντικαταστήσει τον ΦΑΠ και το Έκτακτου ειδικού Τέλους Ηλεκτροδοτούμενων Δομημένων Επιφανειών (ΕΕΤΗΔΕ) και Έκτακτου Ειδικού Τέλους Ακινήτων (ΕΕΤΑ).

### **Υπολογισμός του κύριου φόρου για τα κτίσματα:**

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

Ειδικότερα:

α) Η γεωγραφική θέση του κτίσματος προσδιορίζει την τιμή ζώνης, στην οποία υπάγεται αυτό, σύμφωνα με τις διατάξεις του Άρθρου 41 του ν. 1249/1982 (Α' 43) και των αποφάσεων του Υπουργού Οικονομικών που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότησή του. Ανάλογα με την τιμή

<sup>26</sup> Παρ. 1 άρθρο 10 Ν.Δ. 4414/60.

<sup>27</sup> Παρ. 1 άρθρο 10 Ν.Δ. 4414/60.

<sup>28</sup> Παρ. 1 άρθρο 10 Ν.Δ. 4414/60.

<sup>29</sup> Άρθρο 27 , Ν. 3842/2010.

ζώνης που ισχύει την 1 η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας, γίνεται κατάταξη του κτίσματος σε αντίστοιχη φορολογική ζώνη (Φ.Ζ.).

β) Η επιφάνεια υπολογίζεται σε τετραγωνικά μέτρα.

γ) Προκειμένου για ειδικά κτίρια, η επιφάνεια απομειώνεται με την εφαρμογή Συντελεστή Απομείωσης Επιφανείας (Σ.Α.Ε.). Ως ειδικά κτίρια για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος κεφαλαίου νοούνται τα κτίσματα των περιπτώσεων δ', ε', στ', ζ', η' και θ' της παραγράφου 1 του Άρθρου 2 της υπ' αριθμ.1129485/479/ 3.12.1996 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών (Β' 1152), με τις προϋποθέσεις που ορίζονται σε αυτή.

δ) Η χρήση των χώρων του κτίσματος διακρίνεται σε κύρια και βοηθητική. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ορίζεται η διάκριση των χώρων σε κύρια και βοηθητική σχετικά με την επιβολή του ΕΝ.Φ. Ι. Α. και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου.

ε) Η παλαιότητα του κτίσματος προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ του έτους φορολογίας και του έτους έκδοσης της νεώτερης οικοδομικής άδειας. Αν δεν υπάρχει οικοδομική άδεια, ως έτος έκδοσής της λαμβάνεται το έτος κατασκευής το οποίο προκύπτει από δημόσιο έγγραφο. Αν το έτος κατασκευής δεν προκύπτει από δημόσιο έγγραφο ή από τη δήλωση στοιχείων ακινήτων, ως έτος έκδοσης της άδειας λαμβάνεται το έτος κατά το οποίο δηλώθηκε το κτίσμα με την υποβολή προς τη Φορολογική Διοίκηση της δήλωσης στοιχείων ακινήτων.

ii) . Για τον υπολογισμό του κύριου φόρου, με βάση τα κριτήρια της προηγούμενης παραγράφου, καθορίζονται συντελεστές ως εξής:

α) Βασικός Φόρος (Β.Φ.) ανά φορολογική ζώνη (Φ.Ζ.), όπως αυτή αντιστοιχεί στην τιμή ζώνης.

β) Συντελεστής Παλαιότητας Κτίσματος (Σ.Π.Κ.).

γ) Συντελεστής Απομείωσης Επιφανείας (Σ.Α.Ε.) κτίσματος, προκειμένου για κύριους χώρους ειδικών κτιρίων, ο οποίος εφαρμόζεται ανά κλιμάκιο επιφανείας στο οποίο αντιστοιχεί.

δ) Συντελεστής Ορόφου (Σ.Ο.), ο οποίος εφαρμόζεται για τον όροφο στον οποίο βρίσκεται το κτίσμα, σύμφωνα με τον πίνακα που ακολουθεί

ε) Προκειμένου για μονοκατοικία, εφαρμόζεται Συντελεστής Μονοκατοικίας (Σ.Μ.), ο οποίος ορίζεται σε 1,02.

στ) Συντελεστής Πρόσοψης (Σ.Π.), ο οποίος ορίζεται σε 1 για μηδενικό αριθμό προσόψεων, σε 1,01 για κτίρια με μία πρόσοψη και σε 1,02 για κτίρια με δύο ή περισσότερες προσόψεις. Ο συντελεστής πρόσοψης δεν εφαρμόζεται στους βοηθητικούς χώρους και στα ειδικά κτίρια.

ζ) Συντελεστής Βοηθητικών Χώρων (Σ. Β. Χ.), ο οποίος ορίζεται σε 0,1.

η) Συντελεστής Ημιτελών Κτισμάτων (Σ.Η.Κ.), ο οποίος ορίζεται σε 0,4 και εφαρμόζεται στα ημιτελή κτίσματα, ανεξαρτήτως σταδίου κατασκευής, που: α) δεν είχαν ποτέ ηλεκτροδοτηθεί

και είναι κενά ή β) ηλεκτροδοτούνται με εργοταξιακό ηλεκτρικό ρεύμα, δεν είχαν ποτέ άλλη παροχή ρεύματος πλην της εργοταξιακής και είναι κενά.

θ) Συντελεστής Ειδικών Κτιρίων (Σ. Ε. Κ.), ο οποίος ορίζεται σε 0,5. Ο συντελεστής ειδικών κτιρίων δεν εφαρμόζεται όταν χρησιμοποιείται ο συντελεστής βοηθητικών χώρων. Για τα ειδικά κτίρια αγροτικής χρήσης, ο συντελεστής ειδικών κτιρίων και ο συντελεστής βοηθητικών χώρων ορίζεται σε μηδέν (0).

iii) Ο κύριος φόρος για τα δικαιώματα επί των κτισμάτων, εκτός των ειδικών κτιρίων, ισούται με το γινόμενο της επιφάνειας, του βασικού φόρου, του συντελεστή παλαιότητας κτίσματος, του συντελεστή ορόφου ή μονοκατοικίας, του συντελεστή πρόσοψης, του συντελεστή βοηθητικών χώρων και του συντελεστή ημιτελούς κτίσματος, κατά περίπτωση, ως εξής:

Φόρος = Επιφάνεια κτίσματος (μ<sup>2</sup>) x ΒΦ x ΣΠΚ x ΣΟ ή ΣΜ x ΣΠ x ΣΒΧ (όπου εφαρμόζεται) x ΣΗΚ (όπου εφαρμόζεται) .

Παρόμοιοι τρόποι υπολογισμού με τη χρήση συντελεστών εφαρμόζονται τόσο για τα οικοπέδα που βρίσκονται εντός σχεδίου, όσο και για τις εδαφικές εκτάσεις εκτός σχεδίου (γήπεδα).

- 3) Ετήσιο Τέλος Ακίνητης Περιουσίας (ΤΑΠ), επί κτισμάτων και οικοπέδων, επιβάρυνση με συντελεστή 0,25% -0,35%.<sup>30</sup>
- 4) Ετήσιος Φόρος Ακίνητης Περιουσίας Υπεράκτιων Εταιριών.<sup>31</sup> Συντελεστής επιβάρυνσης 3%.
- 5) Φόρος Αναπροσαρμογής Αξίας ακινήτων επιχειρήσεων (περιοδική εφαρμογή). Συντελεστής φορολόγησης της αξίας αναπροσαρμογής 2%. Ν. 2065/1992, άρθρο 24 παρ. 2

#### **e. Άλλοι φόροι, τέλη και εισφορές υπέρ Ο.Τ.Α. και τρίτων**

- 1) Δημοτικά Τέλη Καθαριότητας - Φωτισμού.<sup>32</sup> Καθορισμός με απόφαση δημοτικού συμβουλίου.
- 2) Δημοτικός Φόρος Ηλεκτροδοτούμενων Χώρων<sup>33</sup>. Καθορισμός με απόφαση δημοτικού συμβουλίου.
- 3) Ειδικό Τέλος Ανανεώσιμων Πηγών Ενέργειας . 5,57 ευρώ ανά 1.000 ΚWH.<sup>34</sup>
- 4) Δημοτικά Δυνητικά Τέλη (με διάφορες αιτιολογίες) . Καθορισμός με απόφαση δημοτικού συμβουλίου.
- 5) Τέλη Αποχέτευσης ακινήτων (σύνδεση- χρήση). Συντελεστής επιβάρυνσης 10% επί της αξίας του καταναλισκόμενου νερού.<sup>35</sup>
- 6) Εισφορές σε γη & χρήμα για ένταξη σε σχέδια πόλεων (Ν.1337/83). Εισφορά γης στα ακίνητα που εντάσσονται στο σχέδιο πόλεως από 10%-60% της υπό ένταξης έκτασης.
- 7) Τέλος Εγγραφής ακινήτων στο Εθνικό Κτηματολόγιο<sup>36</sup>. Ποσό 20 ευρώ ανά δικαίωμα εγγραφής.
- 8) Εισφορά υπεραξίας λόγω νέων έργων, Ν. 2508/97. σε συνδυασμό με το άρθρο 24 του Ν. 2130/1993.

<sup>30</sup> Άρθρα 5-21, Ν. 3634/2008.

<sup>31</sup> Άρθρο 15 παρ. 3 Ν. 2992/2002.

<sup>32</sup> Άρθρο 1 Ν. 25/1975, & άρθρο 25 παρ. 2 Ν. 1828/1989.

<sup>33</sup> Άρθρο 10 Ν. 1080/80.

<sup>34</sup> Άρθρο 40, Ν. 2773/99.

<sup>35</sup> Ν. 1069/80.

<sup>36</sup> Ν. 2644/1998.

- 9) Τέλος Ανάπλασης Υποβαθμισμένων Περιοχών υπέρ ΔΕΠΟΣ Ν. 2508/97 σε συνδυασμό με το άρθρο 24 του Ν. 2130/1993.

**f. Φόροι, Τέλη και Εισφορές οικοδομικής αδειας -ανέγερσης κτιρίων - αυθαιρέτων κλπ.**

- 3) Τέλος έκδοσης οικοδομικής αδειας . Ποσοστό 1% επί του προϋπολογισμού έργων<sup>37</sup>  
4) Τέλος οικοδομικών εργασιών .<sup>38</sup>  
5) Κράτηση υπέρ Δήμου, ΤΕΕ και ΤΣΜΕΔΕ <sup>39</sup>  
6) Εργοδοτικές εισφορές προς ΙΚΑ & ΤΕΑΕΔΕΕ <sup>40</sup>  
7) Φόρος Προστιθέμενης Αξίας επί οικοδ. υλικών και εργασιών . ποσοστό 23% επί της αξίας υλικών και εργασιών σύμφωνα με τον Ν. 2859/2000.  
8) Δημοτικά Τέλη Κατάληψης Πεζοδρομίου.<sup>41</sup> Σύμφωνα με απόφαση του δημοτικού συμβουλίου.  
9) Τέλος σύνδεσης ακινήτου με Ηλεκτρική Ενέργεια (υπέρ ΔΕΗ και Δημοσίου) .<sup>42</sup>  
10) Πολεοδομικά πρόστιμα ανέγερσης αυθαιρέτων-αλλαγής χρήσης.<sup>43</sup>

**Ιστορική αναδρομή. Διαχρονική αναφορά των Νόμων επί της φορολογίας ακινήτων. Βασικές αλλαγές που επέφεραν οι νόμοι στη φορολογία ακινήτων από 1990-2010.**

Από το έτος 1990 έως το 1991, η φορολόγηση εισοδήματος από ακίνητα διέπεται από τις διατάξεις του νόμου 3323/1955. Βασικό χαρακτηριστικό είναι η φορολόγηση του εισοδήματος ανάλογα με την φορολογική κλίμακα. Τα φυσικά πρόσωπα που συμμετέχουν σε νομικά πρόσωπα φορολογούνται για το εισόδημα που προκύπτει ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής τους στο νομικό πρόσωπο, και σύμφωνα με την κλίμακα φορολογίας εισοδήματος. Από το 1992 έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του Ν. 2065/92, όπου σαφώς υπάρχει διαφορετικός τρόπος φορολόγησης του εισοδήματος από ακίνητα φυσικών προσώπων από τη φορολόγηση εισοδημάτων από ακίνητα . Για τα εισοδήματα από ακίνητα φυσικών προσώπων υπάρχει η προοδευτική κλίμακα φορολόγησης του άρθρου 9 Ν. 2065/92. Στις εταιρείες η φορολόγηση γίνεται ως εξής : Στις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες<sup>44</sup> εταιρείες από το φορολογητέο εισόδημα αφαιρείται επιχειρηματική αμοιβή σε τρεις εταίρους και ως το ½ των φορολογητέων κερδών το οποίο φορολογείται για τους εταίρους σύμφωνα με την κλίμακα φορολόγησης του ατομικού εισοδήματος τους. Μετά την αφαίρεση της επιχειρηματικής αμοιβής το υπόλοιπο κερδών φορολογείται με συντελεστή 35% και με την αφαίρεση του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση.. Για τα νομικά πρόσωπα (ΕΠΕ και ΑΕ )<sup>45</sup> η φορολόγηση του καθαρού εισοδήματος γίνεται με συντελεστή 40%, στο σύνολο του εισοδήματος με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης. Στην ΕΠΕ αφαιρείται για εταίρους —διαχειριστές επιχειρηματική αμοιβή μέχρι του ½ των καθαρών κερδών η οποία φορολογείται για τους δικαιούχους εταίρους σύμφωνα με την κλίμακα φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων. Ο Ν. 2238/1994 που αποτελεί την κωδικοποίηση της φορολογίας εισοδήματος καθώς και οι τροποποιήσεις που έγιναν μέχρι το 1998 (Ν. 2759/97, Ν. 2579/98), ουσιαστικά συνεχίζει στον ίδιο διαχωρισμό του τρόπου φορολόγησης μεταξύ των εταιρειών, καθώς και στην εφαρμογή των ίδιων συντελεστών για τη φορολόγηση των

37 Ν. 2873/2000, άρθρο 25

38 Ν. 2873/2000, άρθρο 25

39 Ν 915/1979

40 ΠΔ 200/96

41 Ν. 1080/80 άρθρο 3.

42 Ν. 4483/65, άρθρο 8

43 Υα 9732/2004 φεκ 468/β/5.3.2004

44 Ν. 2065/1992, άρθρο 7, παρ. 3 γ.

45 Ν. 2065/1992, άρθρο 16 παρ. 6



εταιρειών. Επιφέρει μόνο αλλαγές στην κλίμακα φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (αύξηση του αφορολόγητου, αλλαγή συντελεστών στα κλιμάκια φορολόγησης εισοδήματος). Το έτος 1999 με τον νόμο 2753/99, τροποποιήθηκαν οι συντελεστές φορολόγησης των εταιρειών, ενώ ο τρόπος υπολογισμού επιχειρηματικής αμοιβής, και φορολογητέων κερδών έμεινε ίδιος. Συγκεκριμένα ο συντελεστής φορολογητέων κερδών των Ο.Ε. και Ε.Ε. έγινε 25%, ενώ των ΑΕ και ΕΠΕ έγινε 35%. Τα παραπάνω ποσοστά παρέμειναν αμετάβλητα μέχρι και το έτος 2003. Οι νόμοι που τροποποίησαν τον αρχικό νόμο 2238/1994, ( Ν. 2873/2000, Ν. 2892/2001, Ν. 2948/2001, Ν. 2992/2002, Ν. 3091/2002) , επέφεραν αλλαγές στο αφορολόγητο της κλίμακας φορολόγησης ατομικού εισοδήματος, καθώς και στους συντελεστές των κλιμακίων φορολόγησης. Αλλαγές στους συντελεστές φορολόγησης επήλθαν το έτος 2004 με τον νόμο 3296/2004. Οι συντελεστές φορολόγησης του εισοδήματος μετά την αφαίρεση της επιχειρηματικής αμοιβής στις Ο.Ε. και Ε.Ε. έγιναν 20% και παρέμειναν σταθεροί στις επόμενες τροποποιήσεις του αρχικού νόμου 2238/94 ( Ν. 3843/2006, Ν. 3522/2006, Ν. 3697/2008, Ν. 3763/2009). Για τα νομικά πρόσωπα ΑΕ και ΕΠΕ ο συντελεστής ορίστηκε με το νόμο 3296/2004 σε 32% για τη χρήση 2005, και 29% για τη χρήση 2006. Με τον νόμο 3483/2006 οι συντελεστές φορολόγησης ΑΕ και ΕΠΕ ορίστηκαν σε 25% για τη χρήση 2007, και για καθεμία από τις επόμενες. Κατά τα υπόλοιπα δεν επήλθε καμία μεταβολή στον τρόπο υπολογισμού, και στους συντελεστές που ο Ν. 3843/2006 καθιέρωσε, οι οποίοι εφαρμόστηκαν μέχρι το 2009. Σημαντικές αλλαγές επήλθαν με την ψήφιση του νέου φορολογικού νόμου Ν. 3842/2010. Συγκεκριμένα τα κέρδη των νομικών προσώπων (ΑΕ και ΕΠΕ) φορολογούνται ανάλογα με τη διανομή. Στα αδιανέμητα κέρδη ορίζεται συντελεστής φορολόγησης 24% για το έτος 2010, 23% για το έτος 2011, 22% για το έτος 2012, 21% για το έτος 2013, και 20% για το έτος 2014 και για καθένα από τα επόμενα. Για τα διανεμόμενα κέρδη προβλέπεται συντελεστής 40% για κέρδη του έτους 2010 και μετά. Για τα κέρδη των ΟΕ και ΕΕ ο συντελεστής φορολόγησης παρέμεινε σε ποσοστό 20% , μετά την αφαίρεση της επιχειρηματικής αμοιβής.

Στη φορολόγηση του ατομικού εισοδήματος είχαμε αλλαγές στα κλιμάκια φορολόγησης και στους αντίστοιχους συντελεστές. Επιπλέον το αφορολόγητο που ήταν χωρίς δικαιολογητικά τα προηγούμενα έτη συνδέθηκε με τη συγκέντρωση αποδείξεων ποσοστού 0% για εισοδήματα μέχρι 6.000,00 ευρώ, 10% για εισοδήματα μέχρι 12.000,00 ευρώ, και ποσοστού 30% για το υπερβάλλον. Σε περίπτωση μη συγκέντρωσης αντίστοιχων αποδείξεων το πρώτο κλιμάκιο έχει φορολογικό συντελεστή 10%. Στον παρακάτω Πίνακα 1. Φόροι επί των Ακινήτων στην Ελλάδα από 1990 έως 2010, παρουσιάζονται οι φόροι επί των ακινήτων ταξινομημένοι σε φόρους εισοδήματος, κατοχής ή διατήρησης και συναλλαγών. Επίσης παρέχονται η συχνότητα υπολογισμού της φορολογικής επιβάρυνσης, η φορολογική βάση πάνω στην οποία επιβάλλονται οι φόροι, το είδος του φορολογικού συντελεστή που ασκείται πχ σταθερός ή βάση κλίμακας και το ύψος του φορολογικού συντελεστή ανά πενταετία για τα έτη από το 1990 έως το 2010. Με βάση τα στοιχεία του πίνακα ο υπολογισμός του συνολικού βάρους από την φορολογία των ακινήτων είναι μια αρκετά δύσκολη και διαφοροποιείται χωρικά από τις Αποφάσεις των Διοικητικών Συμβουλίων των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης.

Πίνακας 1. Ιστορική αναδρομή επιβολής φόρων Φόροι επί των Ακινήτων στην Ελλάδα

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΦΟΡΟΥ	ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΥ	ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ	1990	1995	2000	2005	2010
Τεκμαρτό εισόδημα λόγω αγοράς πρώτης κατοικίας	ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΕΤΗΣΙΟΣ	ΑΝΑΛ. ΠΟΣΟΥ ΓΙΑ >120 ΤΜ	ΒΑΣΗ ΚΛΙΜΑΚΑΣ	37,17%	37,17%	37,17%	29,28%	38,94%
Φόρος Εισοδήματος μισθωμάτων φυσικών προσώπων	ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΕΤΗΣΙΟΣ	ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ	ΒΑΣΗ ΚΛΙΜΑΚΑΣ	37,17%	37,17%	37,17%	29,28%	38,94%
Φόρος Εισοδήματος μισθωμάτων Ο.Ε.,Ε.Ε.	ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΕΤΗΣΙΟΣ	ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ	ΒΑΣΗ ΚΛΙΜΑΚΑΣ	35%	35%	25%	20%	24%
Φόρος Εισοδήματος μισθωμάτων νομικών προσώπων	ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΕΤΗΣΙΟΣ	ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ	ΒΑΣΗ ΚΛΙΜΑΚΑΣ	40%	40%	35%	32%	30%
Φόρος Ακίνητης Περιουσίας Υπεράκτιων Εταιριών	ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΕΤΗΣΙΟΣ	ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ	ΒΑΣΗ ΚΛΙΜΑΚΑΣ	0%	0%	0%	3%	3%
Συμπληρωματικός Φόρος Εισοδήματος Μισθωμάτων	ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΕΤΗΣΙΟΣ	ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ	ΣΤΑΘΕΡΟ ΠΟΣΟΣΤΟ	3%	3%	3%	3%	3%
Τέλος Χαρτοσήμου + ΟΓΑ	ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΕΤΗΣΙΟΣ	ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ	ΣΤΑΘΕΡΟ ΠΟΣΟΣΤΟ	3,60%	3,60%	3,60%	3,60%	3,60%
Κράτηση στα μισθώματα από το Δημόσιο υπέρ ΜΤΠΥ	ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΕΤΗΣΙΟΣ	ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ	ΣΤΑΘΕΡΟ ΠΟΣΟΣΤΟ	3%	3%	3%	3%	3%
Κράτηση στα μισθώματα από τους ΟΤΑ υπέρ ΤΑΔΚΥ	ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΕΤΗΣΙΟΣ	ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ	ΣΤΑΘΕΡΟ ΠΟΣΟΣΤΟ	2%	2%	2%	2%	2%
Τεκμήριο διαβίωσης σε ιδιόκτητη ή μισθωμένη α'+ β' κατοικία	ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΕΤΗΣΙΟΣ	ΤΕΚΜΑΡΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΒΑΣΗ ΚΛΙΜΑΚΑΣ	0	0	0	0	22,50%
Τεκμαρτό εισόδημα ιδιοχρησιμοποίησης επαγγελματικής στέγης	ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΕΤΗΣΙΟΣ	ΤΕΚΜΑΡΤΟ ΜΙΣΘΩΜΑ	ΒΑΣΗ ΚΛΙΜΑΚΑΣ	37,17%	37,17%	37,17%	29,28%	38,94%
Δημοτικά Τέλη Κατάληψης Πεζοδρομίου	ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΕΦΑΠΑΞ	τμ ΠΕΖΟΔΡΟΜΙΟΥ	ΣΤΑΘΕΡΟ ΠΟΣΟΣΤΟ	ΒΑΔΣ	ΒΑΔΣ	ΒΑΔΣ	ΒΑΔΣ	ΒΑΔΣ
Φόρος Ακίνητης Περιουσίας (ΦΑΠ) Φ.Π.	ΚΑΤΟΧΗΣ	ΕΤΗΣΙΟΣ	ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΒΑΣΗ ΚΛΙΜΑΚΑΣ	0	0	0,5202	0,4879	0,39
Φόρος Ακίνητης Περιουσίας (ΦΑΠ) Ν.Π.	ΚΑΤΟΧΗΣ	ΕΤΗΣΙΟΣ	ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΒΑΣΗ ΚΛΙΜΑΚΑΣ	0	0	0,70%	0,70%	0,60%
Εισφορά υπεραξίας λόγω νέων έργων	ΚΑΤΟΧΗΣ	ΕΤΗΣΙΟΣ	ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΒΑΣΗ ΚΛΙΜΑΚΑΣ	0,30%	0,30%	0,30%	0,30%	0,30%
Ετήσιο Τέλος Ακίνητης Περιουσίας (ΤΑΠ),(κτίσματα+οικόπεδα)	ΚΑΤΟΧΗΣ	ΛΟΓ. ΔΕΗ	ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΣΤΑΘΕΡΟ ΠΟΣΟΣΤΟ	0,30%	0,30%	0,30%	0,30%	0,30%
Φόρος Αναπροσαρμογής Αξίας ακινήτων επιχειρήσεων ΓΗΠΕΔΩΝ	ΚΑΤΟΧΗΣ	3ετία	ΑΞΙΑ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ	ΒΑΣΗ ΚΛΙΜΑΚΑΣ	0%	1%	1%	1%	2%
Φόρος Αναπροσαρμογής Αξίας ακινήτων επιχειρήσεων ΚΤΙΡΙΩΝ	ΚΑΤΟΧΗΣ	3ετία	ΑΞΙΑ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ	ΒΑΣΗ ΚΛΙΜΑΚΑΣ	0%	1%	1%	1%	8%
Τέλος Εγγραφής ακινήτων στο Εθνικό Κτηματολόγιο (Ευρώ/δικαίωμα)	ΚΑΤΟΧΗΣ	ΕΦΑΠΑΞ	ΔΙΚΑΙΩΜΑ	ΣΤΑΘΕΡΟ ΠΟΣΟ	20	20	20	20	20
Εισφορές σε γη για ένταξη σε σχέδια πόλεων (Ν.1337/83)	ΚΑΤΟΧΗΣ	ΕΦΑΠΑΞ	ΕΠΙΦΑΝΕΙΑ ΟΙΚΟΠΕΔΟΥ	10%-60% ΤΜ	15%	15%	15%	15%	15%
Ειδικό Τέλος Ανανεώσιμων Πηγών Ενέργειας (ανά 1.000 kwh)	ΚΑΤΟΧΗΣ	ΛΟΓ. ΔΕΗ	ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗ ΗΛΕΚ.ΡΕΥΜ.	ΣΤΑΘΕΡΟ ΠΟΣΟΣΤΟ			0,8	0,8	5,57
Τέλη Αποχέτευσης ακινήτων (σύνδεση-χρήση).	ΚΑΤΟΧΗΣ	ΛΟΓ.ΔΕΥΑ	ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗ ΝΕΡΟΥ	ΑΠΟΦ. ΟΤΑ	ΒΑΔΣ	ΒΑΔΣ	ΒΑΔΣ	ΒΑΔΣ	ΒΑΔΣ
Τέλος Ανάπλασης Υποβαθμισμένων Περιοχών υπέρ ΔΕΠΟΣ	ΚΑΤΟΧΗΣ	ΕΤΗΣΙΟΣ	ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ	ΒΑΣΗ ΚΛΙΜΑΚΑΣ	0,30%	0,30%	0,30%	0,30%	0,30%
Πολεοδομικά πρόστιμα ανέγερσης αυθαιρέτων-αλλαγής χρήσης	ΚΑΤΟΧΗΣ	ΕΤΗΣΙΟΣ	ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ	ΒΑΣΗ ΚΛΙΜΑΚΑΣ					
Δημοτικά Τέλη Καθαριότητας - Φωτισμού	ΚΑΤΟΧΗΣ	ΛΟΓ. ΔΕΗ	ΤΜ ΚΤΙΡΙΟΥ	ΑΠΟΦ. ΟΤΑ	ΒΑΔΣ	ΒΑΔΣ	ΒΑΔΣ	ΒΑΔΣ	ΒΑΔΣ
Δημοτικός Φόρος Ηλεκτροδοτούμενων Χώρων	ΚΑΤΟΧΗΣ	ΛΟΓ. ΔΕΗ	ΤΜ ΚΤΙΡΙΟΥ	ΑΠΟΦ. ΟΤΑ	ΒΑΔΣ	ΒΑΔΣ	ΒΑΔΣ	ΒΑΔΣ	ΒΑΔΣ

Δημοτικά Δυνητικά Τέλη (με διάφορες αιτιολογίες)	ΚΑΤΟΧΗΣ	ΛΟΓ. ΔΕΗ	ΤΜ ΚΤΙΡΙΟΥ	ΑΠΟΦ. ΟΤΑ	ΒΑΔΣ	ΒΑΔΣ	ΒΑΔΣ	ΒΑΔΣ	ΒΑΔΣ
ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΦΟΡΟΥ	ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΥ	ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ	1990	1995	2000	2005	2010
Εισφορές σε χρήμα για ένταξη σε σχέδια πόλεων (Ν.1337/83)	ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΕΦΑΠΑΞ	ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΗ ΑΞΙΑ	5%-25%	35%	35%	35%	35%	35%
Φόρος Κληρονομιάς ή Γονικής Παροχής ακινήτων Α κατηγορίας	ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΕΦΑΠΑΞ	ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΒΑΣΗ ΚΛΙΜΑΚΑΣ	19,82%	19,82%	22,50%	22,50%	5,65%
Φόρος Κληρονομιάς ή Γονικής Παροχής ακινήτων Β Κατηγορίας	ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΕΦΑΠΑΞ	ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΒΑΣΗ ΚΛΙΜΑΚΑΣ	27,72%	27,72%	31,14%	31,14%	8,07%
Φόρος Κληρονομιάς ή Γονικής Παροχής ακινήτων Γ Κατηγορίας	ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΕΦΑΠΑΞ	ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΒΑΣΗ ΚΛΙΜΑΚΑΣ	42,27%	42,27%	45,90%	45,90%	36,49%
Φόρος Κληρονομιάς ή Γονικής Παροχής ακινήτων Δ Κατηγορίας	ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΕΦΑΠΑΞ	ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΒΑΣΗ ΚΛΙΜΑΚΑΣ	54,27%	54,27%	56,96%	56,96%	36,49%
Φόρος Δωρεάς ακινήτων Α Κατηγορίας	ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΕΦΑΠΑΞ	ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΒΑΣΗ ΚΛΙΜΑΚΑΣ	19,82%	19,82%	22,50%	22,50%	5,65%
Φόρος Δωρεάς ακινήτων Β Κατηγορίας	ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΕΦΑΠΑΞ	ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΒΑΣΗ ΚΛΙΜΑΚΑΣ	27,72%	27,72%	31,14%	31,14%	8,07%
Φόρος Δωρεάς ακινήτων Γ Κατηγορίας	ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΕΦΑΠΑΞ	ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΒΑΣΗ ΚΛΙΜΑΚΑΣ	42,27%	42,27%	45,90%	45,90%	36,49%
Φόρος Δωρεάς ακινήτων Δ Κατηγορίας	ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΕΦΑΠΑΞ	ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΒΑΣΗ ΚΛΙΜΑΚΑΣ	54,27%	54,27%	56,96%	56,96%	36,49%
Φόρος Προστιθέμενης Αξίας επί οικοδ. υλικών και εργασιών	ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΕΦΑΠΑΞ	ΑΞΙΑ ΥΛΙΚΩΝ	ΣΤΑΘΕΡΟ ΠΟΣΟΣΤΟ	16%	18%	18%	19%	23%
Φόρος Μεταβίβασης Ακινήτων (κτιρίων)	ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΕΦΑΠΑΞ	ΑΞΙΑ ΑΚΙΝΗΤΟΥ	ΒΑΣΗ ΚΛΙΜΑΚΑΣ	12%	12%	12%	12%	11%
Φόρος Μεταβίβασης Ακινήτων (γαιών)	ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΕΦΑΠΑΞ	ΑΞΙΑ ΑΚΙΝΗΤΟΥ	ΒΑΣΗ ΚΛΙΜΑΚΑΣ	10%	10%	10%	10%	9%
Τέλος υπέρ Ταμείου Νομικών κατά τη σύνταξη συμβολαίων	ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΕΦΑΠΑΞ	ΑΞΙΑ ΑΚΙΝΗΤΟΥ	ΒΑΣΗ ΚΛΙΜΑΚΑΣ	0,65%	0,65%	0,65%	0,65%	0,65%
Πρόσθετο Τέλος Μεταγραφής Συμβολαίων	ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΕΦΑΠΑΞ	ΑΞΙΑ ΑΚΙΝΗΤΟΥ	ΒΑΣΗ ΚΛΙΜΑΚΑΣ	0,60%	0,60%	0,60%	0,60%	0,60%
Φ.Π.Α. στην αγορά νεόδμητων κτισμάτων και στην αντιπαροχή	ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΕΦΑΠΑΞ	ΑΞΙΑ ΑΚΙΝΗΤΟΥ	ΣΤΑΘΕΡΟ ΠΟΣΟΣΤΟ	0	0	0	19%	23%
Φόρος Ανταλλαγής (συνένωσης οικοπέδων)	ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΕΦΑΠΑΞ	ΑΞΙΑ ΑΚΙΝΗΤΟΥ	ΣΤΑΘΕΡΟ ΠΟΣΟΣΤΟ	4,50%	4,50%	4,50%	4,50%	4,50%
Φόρος Διανομής Ακινήτων	ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΕΦΑΠΑΞ	ΑΞΙΑ ΑΚΙΝΗΤΟΥ	ΣΤΑΘΕΡΟ ΠΟΣΟΣΤΟ	2,25%	2,25%	2,25%	2,25%	2,25%
Φόρος Χρησικτησίας Ακινήτων (γαιών)	ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΕΦΑΠΑΞ	ΑΞΙΑ ΑΚΙΝΗΤΟΥ	ΣΤΑΘΕΡΟ ΠΟΣΟΣΤΟ	10%	10%	10%	10%	9%
Φόρος Χρησικτησίας Ακινήτων (κτιρίων)	ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΕΦΑΠΑΞ	ΑΞΙΑ ΑΚΙΝΗΤΟΥ	ΣΤΑΘΕΡΟ ΠΟΣΟΣΤΟ	12%	12%	12%	12%	11%
Τέλος υπέρ Ταμείου Νομικών κατά τη μεταγραφή	ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΕΦΑΠΑΞ	ΑΞΙΑ ΑΚΙΝΗΤΟΥ	ΣΤΑΘΕΡΟ ΠΟΣΟΣΤΟ	0,125%	0,125%	0,125%	0,125%	0,125%
ΦΠΑ επί αξίας ακινήτων με ημερομηνία αδειας μετά την 1/1/2005.	ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΕΦΑΠΑΞ	ΑΞΙΑ ΑΚΙΝΗΤΟΥ	ΣΤΑΘΕΡΟ ΠΟΣΟΣΤΟ	0	0	0	19%	23%
Δημοτικός φόρος μεταβίβασης ακινήτων	ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΕΦΑΠΑΞ	ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΥ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ	ΣΤΑΘΕΡΟ ΠΟΣΟΣΤΟ	3%	3%	3%	3%	3%
Τέλος οικοδομικών εργασιών	ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΕΤΗΣΙΟΣ	ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ	ΒΑΣΗ ΚΛΙΜΑΚΑΣ	1%	1%	1%	1%	1%
Κράτηση υπέρ Δήμου, ΤΕΕ και ΤΣΜΕΔΕ	ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΕΤΗΣΙΟΣ	ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ	ΒΑΣΗ ΚΛΙΜΑΚΑΣ	25%	25%	25%	25%	25%
Εργοδοτικές εισφορές ΙΚΑ & ΤΕΑΕΔΕΕ (ανέγερσης οικοδομής)	ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΕΤΗΣΙΟΣ	ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ	ΒΑΣΗ ΚΛΙΜΑΚΑΣ	83%	85%	90%	90%	90%
Τέλος ρευματοδότησης ακινήτου (υπέρ ΔΕΗ και Δημοσίου)	ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΕΤΗΣΙΟΣ	ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ	ΒΑΣΗ ΚΛΙΜΑΚΑΣ					
Τέλος έκδοσης οικοδομικής αδειας	ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΕΦΑΠΑΞ	ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΡΓΩΝ	ΣΤΑΘΕΡΟ ΠΟΣΟΣΤΟ					

---

Πηγή: Φορολογική Νομοθεσία (Αναλυτικός πίνακας στη βιβλιογραφία).

