



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΑΥΤΟΤΕΛΕΣ ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45- Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54630

Τηλέφωνο : 2313-333252

ΦΑΞ : 2313-333258

Θεσσαλονίκη 28/04/2016

Αριθμός απόφασης:409

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Της παρ.3 του άρθρου 47 του Ν 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του πδ 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης

λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β' 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του-ΑΦΜ, με διεύθυνση, Τ.Κ., κατά της υπ' αριθμ.:2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για ακίνητα που υπήρχαν κατά την 1-1-2005 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4. Την με αριθμ.2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για ακίνητα που υπήρχαν κατά την 1-1-2005, της οποίας ζητείται η ακύρωση, και την από2015 οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του-ΑΦΜ, με διεύθυνση, Τ.Κ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό2015 προσβαλλόμενη πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού του Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος μεγάλης ακίνητης περιουσίας ύψους 4.308,30€, πλέον προσαυξήσεων ύψους 5.169,96€, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 9.478,26€ για ακίνητα που υπήρχαν στην κατοχή της κατά την 01-01-2005.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στον Φ.Μ.Α.Π. για το έτος 2005 διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα υπέβαλλε ανακριβή δήλωση και συγκεκριμένα:

α) Δήλωσε ως απαλλασσόμενα του ΦΜΑΠ τα αγροτεμάχια που είχε στη κατοχή της, επικαλούμενη τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ. 1 περ. α' του ν.2459/1997. Ο έλεγχος συμπεριέλαβε τα εν λόγω αγροτεμάχια ως προς τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας του Φ.Μ.Α.Π. λόγω μη προσκόμισης των απαραίτητων δικαιολογητικών

β) Προέκυψε διαφορά στον υπολογισμό της αντικειμενικής αξίας των ακινήτων

γ) Δεν συμπεριέλαβε στην δήλωση Φ.Μ.Α.Π. ένα οικόπεδο 536,31 τ.μ. επί της οδού- Ο.Τ.... στην πόλη της, στο οποίο κατείχε την πλήρη κυριότητα σε ποσοστό 33,33% εξ αδιαιρέτου, αντικειμενικής αξίας κατά την ελεγχόμενη περίοδο ύψους 33.048,94€.

δ) Δεν δήλωσε τμήματα του οικοπέδου στη θέση “Καπνικός Σταθμός.....” στο ΟΤ της πόλης της, συνολικού εμβαδού 10.375 τ.μ., επικαλούμενη ότι είναι ρυμοτομούμενα. Ο έλεγχος συμπεριέλαβε τα εν λόγω τμήματα του οικοπέδου ως προς τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας του Φ.Μ.Α.Π. λόγω μη προσκόμισης των απαραίτητων δικαιολογητικών.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση της παραπάνω Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού του Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., **προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:**

α) Επικαλείται ότι τυγχάνει κατά κύριο επάγγελμα αγρότισσα για όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις, καθώς και ότι τα αγροτεμάχια είναι κατάλληλα για γεωργική εκμετάλλευση.

β) Υπολογίστηκαν στην φορολογητέα αξία του Φ.Μ.Α.Π. και τα παρακάτω ρυμοτομούμενα τμήματα οικοπέδου: α) οικοπέδου επί του Ο.Τ. ..., εμβαδού 10.375 τ.μ., στην Ενότητα Καπνικού Σταθμού της, εκ των οποίων ρυμοτομούνται τα 1.208 τ.μ. ως χώρος στάθμευσης αυτοκινήτων και τα 1.985 τ.μ για δημιουργία δρόμων και β) οικοπέδου επί του Ο.Τ. Γ..., εμβαδού 2.025 τ.μ., στην Ενότητα Καπνικού Σταθμού της, το οποίο ρυμοτομείται ολόκληρο για τη δημιουργία πάρκου και πεζόδρομου.

Η προσφεύγουσα προς απόδειξη των ισχυρισμών της προσκόμισε στην υπηρεσία μας με την κατάθεση της ενδικοφανούς προσφυγής το σχετικό Φ.Ε.Κ με αριθμ.1987 και το με αριθμό πρωτ.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Πολεοδομίας

γ) Φορολογήθηκε κατά πλήρη κυριότητα 100% η αξία του οικοπέδου στην Ο.Τ. ..., 1.058 τ.μ. (οικόπεδο της υπό ανέγερση οικοδομής) στην προσφεύγουσα παρά το ότι έπαψε να νέμεται και να κατέχει την οικοπεδική έκταση των 321/1000. Το εν λόγω τμήμα του οικοπέδου μεταβιβάστηκε κατά το έτος 2004 λόγω της πώλησης διαιρετών χώρων (διαμερισμάτων και κλειστών χώρων στάθμευσης) από τον εργολάβο σε τρίτους, βάσει των οριστικών συμβολαίων μεταβίβασης που προσκόμισαν.

α) Όσον αφορά τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο περί απαλλαγής των αγροτεμαχίων από τον φόρο, εφόσον τυγχάνει κατά κύριο επάγγελμα αγρότισσα και τα αγροτεμάχια είναι κατάλληλα για γεωργική εκμετάλλευση.

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 23 περ. α' Ν. 2459/1997 περί ΦΜΑΠ ορίζεται ότι: «Απαλλάσσονται από το φόρο: α) Οι γεωργικές ή κτηνοτροφικές εκτάσεις τις οποίες αυτοκαλλιεργεί ή εκμεταλλεύεται ο κατά κύριο επάγγελμα γεωργός ή κτηνοτρόφος».

Επειδή στην ΑΥΟ 1042365/251/Β0013/**ΠΟΛ.1130/14.4.1997** “Κοινοποίηση των άρθρων 21 έως και 35 του Ν.2459/1997 (ΦΕΚ 17 Α/18.2.1997)” ορίζεται ότι: «Άρθρο 23. Απαλλαγές από το φόρο Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού **απαλλάσσονται από το φόρο: α) Η αξία των γεωργικών και κτηνοτροφικών εκτάσεων, εφόσον ο κύριος υπόχρεος σε φόρο (φυσικό πρόσωπο), γεωργός ή κτηνοτρόφος, τις αυτοκαλλιεργεί ή τις εκμεταλλεύεται κατά κύριο επάγγελμα.** Διευκρινίζεται ότι, αγροτικά ακίνητα θεωρούνται εκείνα που από τη φύση τους προορίζονται για γεωργική ή κτηνοτροφική εκμετάλλευση και βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμού, κατά τις σχετικές διατάξεις περί σχεδίων πόλεων. Ακόμη, θεωρούνται ως αγροτικά ακίνητα και συνεπώς δεν φορολογούνται τα κτίσματά τους, οι οικοδομές εκείνες που χρησιμεύουν για αποθήκευση σπόρων, λιπασμάτων, μηχανημάτων ή χρησιμεύουν για σταυλισμό ζώων κ.λπ. Εξυπακούεται ότι, αν τα κτίσματα αυτά δεν εξυπηρετούν το σκοπό για τον οποίο ως άνω προορίζονται, αλλά εξυπηρετούν οποιονδήποτε άλλο σκοπό (π.χ κατοικία του αγρότη), φορολογούνται. Η έννοια του κατά κύριο επάγγελμα αγρότη παρέχεται με την αριθ. 1044822/804/Α0012/ΠΟΛ.1110/7.4.1995 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών.

Περαιτέρω με την αριθμ. 1044822/804/Α0012/ΠΟΛ.1110/7.4.1995 εγκύκλιο διευκρινίζεται ότι **αγρότης κατά κύριο επάγγελμα θεωρείται**, σύμφωνα με τον ορισμό που δίδεται στην 339899/5.4.1993 κοινή απόφαση των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας και Γεωργίας για εφαρμογή του κανονισμού του Συμβουλίου 2328/91 ΕΟΚ, **το φυσικό πρόσωπο το οποίο είναι κάτοχος γεωργικής εκμετάλλευσης**, (ιδιοκτήτης, μισθωτής ή αγρολήπτης της γεωργικής εκμετάλλευσης, εφόσον η μίσθωση ή η αγροληψία έχει συναφθεί εγγράφως), **λαμβάνει τουλάχιστον το 50% του συνολικού του εισοδήματος από την απασχόλησή του στη γεωργική εκμετάλλευση και απασχολείται αυτοπροσώπως και επαγγελματικά τουλάχιστον κατά το 50% του συνολικού χρόνου απασχόλησής του. ...** η τυχόν απόκτηση, από τον κατά κύριο επάγγελμα αγρότη, εισοδήματος, που δεν προέρχεται από την άσκηση της γεωργικής εκμετάλλευσης (όπως ενοίκια ακινήτων, μερίσματα μετοχών ανωνύμων εταιριών κ.λπ.), ανεξαρτήτως του ύψους αυτού του εισοδήματος, **δεν ασκεί επίδραση στο χαρακτηρισμό του φορολογουμένου ως κατά κύριο επάγγελμα αγρότη.**

Επειδή, στην Α.Υ.Ο. 1079501/373/0013/[ΠΟΛ. 1204/27.8.2001](#) ορίζεται ότι για την απόδειξη της ιδιότητας του κατά κύριο επάγγελμα αγρότη, απαιτείται η προσκόμιση βεβαίωσης από τη Διεύθυνση Ανάπτυξης της οικείας Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης (άρθρο 2 της αρ. πρωτ. 337410/10-7-1998 Κ.Υ.Α. Υπουργών Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, Οικονομικών και Γεωργίας). Αν μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης οι βεβαιώσεις της παραγράφου αυτής δεν έχουν εκδοθεί από τις αρμόδιες υπηρεσίες, η δήλωση υποβάλλεται χωρίς τις βεβαιώσεις αυτές, οι οποίες προσκομίζονται αμέσως μετά τη χορήγησή τους.

Επειδή, με την υποβολή της δήλωσης του Φ.Μ.Α.Π. δεν κατατέθηκε κανένα δικαιολογητικό αλλά ούτε και υπεύθυνη δήλωση του ν. 1599/1986 στην οποία θα αναφερόταν ο αριθμός πρωτοκόλλου και η ημερομηνία υποβολής της αίτησης στην αρμόδια υπηρεσία περί χορήγησης βεβαίωσης για την ιδιότητα της ως **κατά κύριο επάγγελμα** αγρότισσας.

Επειδή η προσφεύγουσα, προς απόδειξη των ισχυρισμών της προσκόμισε στην υπηρεσία μας τις παρακάτω βεβαιώσεις:

α) την αριθμ. πρωτ.2015 βεβαίωση του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης, από την οποία προκύπτει ότι τα έτη από 2000 έως 2004 ήταν εγγεγραμμένη στο Μητρώο Αγροτών και Αγροτικών Εκμεταλλεύσεων, ως κάτοχος γεωργικής εκμετάλλευσης.

β) την αριθμ. πρωτ.2015 βεβαίωση του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης, από την οποία προκύπτει ότι τα έτη από 2005 έως 2007 ήταν εγγεγραμμένη στο Μητρώο Αγροτών και Αγροτικών Εκμεταλλεύσεων, ως επαγγελματίας αγρότισσα.

Από καμία από τις ανωτέρω βεβαιώσεις δεν προκύπτει ο χαρακτηρισμός της ως κατά κύριο επάγγελμα αγρότης.

γ) την αριθμ. πρωτ.2015 βεβαίωση της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας-Τμήμα Φυτικής και Ζωϊκής Παραγωγής, από την οποία προκύπτει ότι έλαβε επιδοτήσεις-ενισχύσεις στα πλαίσια του Ολοκληρωμένου Συστήματος Διαχείρισης και Ελέγχου (ΟΣΔΕ) κατά τα έτη 2000, 2001 & 2003 για καλλιέργεια σιτηρών.

Από την ανωτέρω βεβαίωση δεν προκύπτει ο χαρακτηρισμός της ως κατά κύριο επάγγελμα αγρότης, εφόσον επιδοτήσεις από τον ΟΣΔΕ λαμβάνουν και οι μη έχοντες την ιδιότητα του κατά κύριο επάγγελμα αγρότη, σε αντίθεση με τις επιδοτήσεις της εξισωτικής αποζημίωσης που λαμβάνουν μόνο οι κατά κύριο επάγγελμα αγρότες.

δ) την αριθμ. πρωτ.2015 βεβαίωση της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας-Τμήμα Φυτικής και Ζωϊκής Παραγωγής, από την οποία προκύπτει ότι τα δηλούμενα στις υποβληθείσες δηλώσεις κληροτεμάχια είναι κατάλληλα για γεωργική εκμετάλλευση.

Η ανωτέρω βεβαίωση από μόνη της δεν επαρκεί για την χορήγηση της απαλλαγής από τον φόρο.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω έγγραφα, που προσκομίστηκαν κατά την εξέταση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής από την προσφεύγουσα, δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις απαλλαγής της αξίας των γεωργικών εκτάσεων από την επιβολή του Φ.Μ.Α.Π. σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 περ. α' Ν. 2459/1997, εφόσον **από καμία βεβαίωση δεν προκύπτει ρητώς ο χαρακτηρισμός της προσφεύγουσας ως κατά κύριο επάγγελμα αγρότισσας**, ο εν λόγω ισχυρισμός τυγχάνει νόμω αβάσιμος και ανυποστήρικτος.

β) Όσον αφορά τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο περί μη φορολόγησης των παρακάτω ρυμοτομούμενων οικοπέδων: α) οικοπέδου επί του Ο.Τ. Γ ... εμβαδού 10.375 τ.μ., εκ του οποίου ρυμοτομούνται τα 1.208 τ.μ. για χώρο στάθμευσης αυτοκινήτων και τα 1.985 τ.μ για δημιουργία

δρόμων και β) οικοπέδου επί του Ο.Τ. Γ... 2.025 τ.μ. το οποίο ρυμοτομείται ολόκληρο για τη δημιουργία πάρκου και πεζόδρομου, στην Ενότητα Καπνικού Σταθμού»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν.2459/1997 ορίζεται ότι: « Απαλλάσσονται από το φόρο: ...κδ) Κτίσματα τα οποία έχουν κηρυχθεί απαλλοτριωτέα, καθώς και κτίσματα για τα οποία έχει εκδοθεί άδεια κατεδάφισης ή πρωτόκολλο κατεδάφισης. Επίσης, **απαλλάσσεται το πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας των γηπέδων, που τελούν υπό αναγκαστική απαλλοτρίωση.**

Επειδή, σύμφωνα με την ΑΥΟ 1042365/251/Β0013/ΠΟΛ.1130/14.4.1997, στις απαλλαγές περιλαμβάνονται και τα κτίσματα τα οποία έχουν κηρυχθεί απαλλοτριωτέα, καθώς και κτίσματα για τα οποία έχει εκδοθεί άδεια ή πρωτόκολλο κατεδάφισης. Απαραίτητη προϋπόθεση για να εξαιρεθούν του φόρου τα κτίσματα αυτά, είναι η προσκόμιση σχετικού ΦΕΚ, στο οποίο εμφανίζεται η κήρυξη του ακινήτου ως απαλλοτριωτέο, καθώς και η βεβαίωση της αρμόδιας υπηρεσίας ότι δεν έχει ανακληθεί η απαλλοτρίωση ή η προσκόμιση της άδειας ή το πρωτόκολλο κατεδάφισης αντίστοιχα.

Επειδή, σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. Δ13 ΦΜΑΠ 1082051 ΕΞ 201/6.6.2010 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών “**Άτυπη κωδικοποίηση φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.)**” ως δικαιολογητικά που απαιτούνται για την χορήγηση της απαλλαγής του 50% της αξίας των γηπέδων που τελούν υπό αναγκαστική απαλλοτρίωση αναφέρονται, κατά ρητή διατύπωση, μόνο το σχετικό ΦΕΚ στο οποίο εμφανίζεται η κήρυξη του γηπέδου ως απαλλοτριωτέου, καθώς και η βεβαίωση της αρμόδιας υπηρεσίας ότι δεν έχει ανακληθεί η απαλλοτρίωση.

Επειδή, η προσφεύγουσα, προς απόδειξη των ισχυρισμών της προσκόμισε στην υπηρεσία μας:

- 1) Το αριθμ.1987 ΦΕΚ** περί έγκρισης πολεοδομικής μελέτης της περιοχής Καπνικού Σταθμού του Δήμου και της τροποποίησης του εγκεκριμένου ρυμοτομικού σχεδίου του ίδιου δήμου σε συνεχόμενη περιοχή.
- 2) Το με αριθμό πρωτ.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Πολεοδομίας του Δήμου,** από το οποίο προκύπτει ότι, μετά την κύρωση της αριθμ. ../2005 πράξης εφαρμογής της πολεοδομικής μελέτης επέκτασης Καπνικού Σταθμού του Δήμου, στην εν λόγω περιοχή στο όνομα της προσφεύγουσας καταγράφονται δύο ιδιοκτησίες που ρυμοτομήθηκαν: **α) η στα Ο.Τ. Γ... & Γ... με αρχικό εμβαδό 10.375,00 τ.μ., εκ της οποίας ρυμοτομούνται τα 3.174,67 τ.μ. και απομένουν 7.200,33 τ.μ. και β) η στα Ο.Τ. Γ... & Γ... με αρχικό εμβαδό 2.025,00 τ.μ., εκ της οποίας ρυμοτομούνται 1.995,75 τ.μ. και απομένουν 29,26 τ.μ..** Η τελική ιδιοκτησία που απομένει, σύμφωνα με την ίδια βεβαίωση, περιγράφεται από τρεις τελικές ιδιοκτησίες:
 - α) Με κωδικό 03 στο ΟΤ Γ... εμβαδού 5.953,95 τμ**
 - β) Με κωδικό 04 στο ΟΤ Γ... εμβαδού 1.246,38 τμ**
 - γ) Με κωδικό 10-N στο ΟΤ Γ... εμβαδού 449,175 τμ**

Επιπλέον με το εν λόγω έγγραφο η Διεύθυνση Πολεοδομίας βεβαιώνει ότι είναι σε ισχύ το Π.Δ.-86 ΦΕΚ1987 περί Έγκρισης Πολεοδομικής μελέτης «Επέκταση Ενότητας Καπνικός Σταθμός Δήμου».

Επειδή η φορολογητέα και η απαλλασσόμενη αξία των ακινήτων, όπως προσδιορίστηκε από τον διενεργούμενο έλεγχο έχει ως ακολούθως:

ΑΞΙΑ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΠΟΥ ΥΠΗΡΧΑΝ ΣΤΗΝ ΚΑΤΟΧΗ ΤΟΥ ΚΑΤ'Α ΤΗΝ 1-1-2005				
α/α	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΑΚΙΝΗΤΟΥ	ΑΝΤΙΚ. ΑΞΙΑ σε €	ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΝΙΔΙΟ-ΚΤΗΣΙΑΣ	ΦΟΡΟΛ. ΑΞΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ σε €
1	Οικόπεδο -καπνικός σταθμός ΟΤ -2,025 τμ.	152.134,20	100%	152.134,20
2	Οικόπεδο -καπνικός σταθμός ΟΤ -6.084 τμ.	457.078,75	100%	457.078,75
3	Οικόπεδο -καπνικός σταθμός ΟΤ -1.098 τμ.	82.490,54	100%	82.490,54
4	Οικόπεδο -καπνικός σταθμός ΟΤ -1.208 τμ.	90.754,62	100%	90.754,62
5	Οικόπεδο -καπνικός σταθμός ΟΤ -1.985 τμ.	149.129,08	100%	149.129,08
6	Οικόπεδο-.....-ΟΤ. ...-536 τμ.	99.156,75	33%	33.048,94
7	Αγροτεμάχιο αριθμ, 1952-θέση	10.621,06	100%	10.621,06
8	Αγροτεμάχιο αριθμ, 2134-θέση	9.492,34	100%	9.492,34
9	Αγροτεμάχιο αριθμ, 2675-θέση	11.492,24	100%	11.492,24
10	Αγροτεμάχιο αριθμ, 4084-θέση	4.020,84	33,33%	1.340,15
11	Αγροτεμάχιο αριθμ, 4085-θέση	4.966,92	33,33%	1.655,47
12	Αγροτεμάχιο αριθμ, 5013-θέση	7.555,50	100%	7.555,50
13	Οικόπεδο-.....-ΟΤ. ...-..... -1058 τμ.	234.732,54	100%	234.732,54
	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΑΞΙΑΣ			1.241.525,43
ΑΞΙΑ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΠΟΥ ΑΠΑΛΛΑΣΣΕΤΑΙ				
1	Διαμέρισμα 1ου ορ.-.....-ΟΤ. ...-..... -46,92 τμ.-κατασκ.2004	24.074,65	100%	24.074,65
2	Διαμέρισμα 2ου ορ.-.....-ΟΤ. ...-..... -69,01 τμ.-κατασκ.2004	37.179,48	100%	37.179,48
3	Διαμέρισμα 2ου ορ.-.....-ΟΤ. ...-..... -52,09 τμ.-κατασκ.2004	28.063,75	100%	28.063,75
4	Διαμέρισμα 2ου ορ.-.....-ΟΤ. ...-..... -71,78 τμ.-κατασκ.2004	40.605,43	100%	40.605,43
5	Διαμέρισμα 2ου ορ.-.....-ΟΤ. ...-..... -88,13 τμ.-κατασκ.2004	47.480,48	100%	47.480,48
6	Διαμέρισμα 4ου ορ.-.....-ΟΤ. ...-..... -93,94 τμ.-κατασκ.2004	58.202,24	100%	58.202,24
7	Θέση στάθμευσης πυλωτής -.....-ΟΤ. ...-..... -12,50 τμ.	1.236,94	100%	1.236,94
8	Θέση στάθμευσης πυλωτής -.....-ΟΤ. ...-..... -11,50 τμ.	758,66	100%	758,66
9	Θέση στάθμευσης πυλωτής -.....-ΟΤ. ...-..... -11,50 τμ.	758,66	100%	758,66
10	Θέση στάθμευσης πυλωτής -.....-ΟΤ. ...-..... -11,50 τμ.	758,66	100%	758,66
11	Θέση στάθμευσης πυλωτής -.....-ΟΤ. ...-..... -12,50 τμ.	1.236,94	100%	1.236,94
12	Κλειστή θέση στάθμευσης ισογ-.....-ΟΤ. ...-..... -25,22 τμ.	4.991,29	100%	4.991,29
13	Κλειστή θέση στάθμευσης ισογ-.....-ΟΤ. ...-..... -26,20 τμ.	5.185,24	100%	5.185,24
	ΣΥΝΟΛΟ ΑΞΙΑΣ ΠΟΥ ΑΠΑΛΛΑΣΣΕΤΑΙ			250.532,42

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η προσφεύγουσα προσκόμισε τα οριζόμενα από τον νόμο και τις σχετικές εγκυκλίους δικαιολογητικά για την χορήγηση της απαλλαγής της περ. κδ' του άρθρου 23 Ν. 2459/1997 και συνεπώς από την αξία των τελούντων υπό απαλλοτρίωση γηπέδων (σχετ. Π.Δ.86 ΦΕΚ1987) με α/α 1 έως 5 που ανέρχονται στο ποσό των 931.587,19 ευρώ **απαλλάσσεται**

το πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας, κατ' εφαρμογή των προαναφερόμενων διατάξεων, **δηλ. το ποσό των 465.793,60€**, ο εν λόγω ισχυρισμός τυγχάνει νόμω βάσιμος και αποδεκτός.

γ) Όσον αφορά τον προβαλλόμενο λόγο « Περὶ φορολόγησης κατὰ πλήρη κυριότητα 100% της αξίας του οικοπέδου στην Ο.Τ. ..., 1.058 τ.μ. (οικόπεδο της υπό ανέγερση οικοδομής) παρά το ότι έπαψε να νέμεται και να κατέχει την οικοπεδική έκταση των 321/1000. Το εν λόγω τμήμα του οικοπέδου μεταβιβάστηκε κατὰ το έτος 2004 λόγω της πώλησης διαιρετών χώρων (διαμερισμάτων και κλειστών χώρων στάθμευσης) από τον εργολάβο σε τρίτους, βάσει των οριστικών συμβολαίων μεταβίβασης που προσκόμισαν».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 παρ.2 του ν.2459/1997 «Υπόχρεος σε φόρο είναι: α)

γ) Ο οικοπεδούχος, για την αξία του οικοπέδου, σε περίπτωση ανέγερσης πολυκατοικίας με αντιπαροχή, μέχρι να μεταβιβασθούν τα διαμερίσματα σε τρίτο ή στον εργολάβο κατὰ το αμάχητο τεκμήριο της περίπτωσης στ' της παραγράφου 1 του επόμενου άρθρου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ.1 περ. στ' του ν. 2459/1997 απαλλάσσονται από το φόρο: «Τα κτίσματα οικοδομής, που ανεγείρεται, για μία επταετία από την έκδοση της οικοδομικής άδειας και εφόσον κατὰ τη διάρκεια της επταετίας αυτής τα κτίσματα δεν έχουν εκμισθωθεί ή χρησιμοποιηθεί κατὰ οποιονδήποτε τρόπο. Μετά την πάροδο της επταετίας από τη χορήγηση της οικοδομικής άδειας ή από την εκμίσθωση ή τη χρησιμοποίηση τους με οποιονδήποτε τρόπο πριν από την πάροδο της επταετίας τα διαμερίσματα πολυκατοικίας, που ανεγείρονται και δεν έχουν πουληθεί, τα οποία συμφωνήθηκε να μεταβιβασθούν στον εργολάβο ή σε τρίτα πρόσωπα που αυτός θα υποδείξει, για την εφαρμογή του παρόντος νόμου, θεωρούνται, κατὰ αμάχητο τεκμήριο, ότι έχουν μεταβιβασθεί στον εργολάβο μαζί με το ποσοστό του οικοπέδου που τους αναλογεί. Σε περίπτωση που ο εργολάβος υποσχέθηκε με συμβολαιογραφικό προσύμφωνο τη μεταβίβαση διαμερίσματος σε τρίτο πρόσωπο, το διαμέρισμα αυτό για την εφαρμογή του παρόντος νόμου θεωρείται, κατὰ αμάχητο τεκμήριο, ότι μεταβιβάστηκε στον αγοραστή μαζί με το ποσοστό του οικοπέδου που αναλογεί, από την παράδοση του σε αυτόν, η οποία αποδεικνύεται με συμβολαιογραφικό έγγραφο που καταρτίζεται μέσα σε ένα δίμηνο από την παράδοση.

Επειδή στην ΑΥΟ 1047679/292/Β0013/ΠΟΛ.1143/30.4.1997 ορίζεται ότι: «2. Σύμφωνα με την περίπτωση γ' της [παρ. 2 του άρθρου 22](#), υπόχρεος σε φόρο είναι ο οικοπεδούχος για την αξία του οικοπέδου σε περίπτωση ανέγερσης πολυκατοικίας με αντιπαροχή, μέχρι να μεταβιβαστούν τα διαμερίσματα σε τρίτο ή στον εργολάβο, κατὰ το αμάχητο τεκμήριο της περίπτωσης στ' της [παραγράφου 1 του άρθρου 23](#).

Στις περιπτώσεις μεταβίβασης ακινήτων των διαμερισμάτων που αντιστοιχούν στα ποσοστά του εργολάβου, ο οικοπεδούχος θα συμπληρώνει μόνο το φύλλο υπολογισμού αξίας οικοπέδου (έντυπο 3) και θα αναγράφει τα στοιχεία και την αξία του οικοπέδου στις αντίστοιχες στήλες του πίνακα 1 του εσωτερικού

του εντύπου της δήλωσης ΦΜΑΠ. Στην τελευταία, όμως, σελίδα της δήλωσης και ειδικότερα στην παράγραφο 2 του πίνακα IV θα αναγράφεται το συνολικό εμβαδόν των κτισμάτων της πολυκατοικίας σε μία σειρά.

....Υπόχρεος να δηλώσει την αξία ολόκληρου του οικοπέδου είναι ο οικοπεδούχος, ο οποίος θα συμπληρώσει το έντυπο 3 και θα αναγράφει στις στήλες του πίνακα 1 του εσωτερικού του εντύπου της δήλωσης ΦΜΑΠ τα στοιχεία του οικοπέδου. Στην τελευταία σελίδα και συγκεκριμένα στον πίνακα 2 "κτίσματα οικοδομών που ανεγείρονται" θα αναγράφει το συνολικό εμβαδόν των κτισμάτων, δηλαδή τα 400 τ.μ.

Εξυπακούεται ότι, εάν κάποιο διαμέρισμα έχει μεταβιβαστεί (π.χ. εμβαδόν 80 τ.μ.) με ποσοστό συνιδιοκτησίας στο οικόπεδο 100%, θα αφαιρεθούν από το οικόπεδο (500 τ.μ.) τα χιλιοστά ($100\% \times 500 = 50$ τ.μ.) που αντιστοιχούν στο διαμέρισμα που μεταβιβάστηκε και συγχρόνως θα αφαιρεθεί από το συνολικό εμβαδόν των κτισμάτων (400 τ.μ.) το εμβαδόν των κτισμάτων (80 τ.μ.) του διαμερίσματος. Συνεπώς, στο έντυπο 3 θα βρεθεί η αξία των 450 τ.μ. ($500 - 50 = 450$) του οικοπέδου, ενώ στον πίνακα 2 της τελευταίας σελίδας θα αναγραφεί εμβαδόν 320 τ.μ. ($400 - 80 = 320$).

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση το ανωτέρω οικόπεδο δόθηκε αντιπαροχή σε εργολάβους, δυνάμει του υπ' αριθμ.2003 προσυμφώνου με υποχρέωση να μεταβιβαστεί στους εργολάβους ή σε τρίτα πρόσωπα υποδεικνυόμενα από αυτούς κατά πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή συνολικό ποσοστό 600/1000 εξ αδιαιρέτου από το οικόπεδο αυτό. Επειδή βάσει των αριθμ./2004,/2004,/2004 συμβολαίων αγοραπωλησίας της συμβ/φου ,..... και του αριθμ.....2004 συμβολαίου αγοραπωλησίας της συμβ/φου ,..... μεταβιβάστηκαν διαιρετοί χώροι (διαμερίσματα και κλειστοί χώροι στάθμευσης) προκύπτει ότι κατά το έτος 2004 η προσφεύγουσα έπαψε να νέμεται και να κατέχει την οικοπεδική έκταση των 321/1000 εξ αδιαιρέτου επί του οικοπέδου. Από τα 234.732,54€, αξία που αντιστοιχεί στην συνολική αξία του οικοπέδου της υπό ανέγερση οικοδομής, επί της οδού στην, θα έπρεπε να φορολογηθεί μόνο η αξία των **159.383,39€**, που αντιστοιχεί στα ποσοστά των αδιάθετων διαμερισμάτων. Συνεπώς ο εν λόγω ισχυρισμός τυγχάνει νόμω βάσιμος και αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης2015 και με αριθμό ενδικοφανούς προσφυγής της κατά της με αριθμό2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού του Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας έτους 2005 ως προς την υπαγωγή των ρυμοτομούμενων γηπέδων στις διατάξεις του άρθρου 23 περ. κδ' του ν.2459/1997 και ως προς την εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 22 παρ.2 του ν.2459/1997 σχετικά με το ποσοστό φορολόγησης του οικοπέδου της υπό ανέγερσης οικοδομής, καθώς και **την απόρριψη** της εν λόγω προσφυγής κατά της ανωτέρω Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού του Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας έτους 2005 ως προς την υπαγωγή των αγροτεμαχίων στις διατάξεις του άρθρου 23 περ. α' Ν. 2459/1997.

Οριστική φορολογική υποχρέωση- καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

2005	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ σε €	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ σε €	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ σε €
ΑΞΙΑ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	745.676,11	1.241.525,43	1.416.708,70
ΜΕΙΟΝ: ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΜΕΝΗ ΑΞΙΑ ΚΑΙ ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ	201.440,11	--	716.326,02
ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟ ΠΟΣΟ	243.600,00	243.600,00	243.600,00
ΠΟΣΟ ΓΙΑ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟ ΦΟΡΟΥ	300.636,00	997.925,43	456.782,68
ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΦΟΡΟΣ	1.062,93	5.371,23	1.860,20
ΜΕΙΟΝ ΦΟΡΟΣ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ		1.062,93	1.062,93
ΤΕΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ		4.308,30	797,27
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ (120%)		5.169,96	956,72
ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ ΚΑΙ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΕΩΝ ΣΕ €		9.478,26	1.753,99

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).