



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Καλλιθέα 16/07/2015

Αριθμός απόφασης: 3063

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ/24.07.....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».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ/30.12.....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».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.....Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-.....).

ε. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ/09.04..... (ΦΕΚ 975 / τ. Β'/17.04.....) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

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

2. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του, Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός.....κατά της υπ' αριθ.πράξη απόρριψης των εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων στοιχείων ακινήτων για τα έτη έως, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

3. Την υπ' αριθ.πράξη απόρριψης των εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων στοιχείων ακινήτων για τα έτη έως, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.της οποίας ζητείται η ακύρωση.

4. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

5. Την από εισήγηση του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, Α.Φ.Μ., 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ.πράξη απόρριψης των εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων στοιχείων ακινήτων για τα έτη έως, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., απορρίφθηκαν οι απότροποποιητικές δηλώσεις στοιχείων ακινήτων για τα έτη έως, διότι στα ακίνητα με ΑΤΑΚ,και, δεν συμπληρώθηκε το εμβαδόν του οικοπέδου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εφόσον υπάρχει σύσταση οριζοντίου ιδιοκτησίας η οποία συστάθηκε με την δήλωση αποδοχής κληρονομιάς, το οικόπεδο αποτελεί ανεξάρτητη οριζόντια ιδιοκτησία και πρέπει να γραφτεί σε ξεχωριστή γραμμή.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 13 του ν. 3741/1929 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει ορίζεται ότι: « **1. Πάσα σύμβασις κανονίζουσα ή μεταβάλλουσα τα αμοιβαία δικαιώματα και υποχρεώσεις των ιδιοκτητών γίνεται δια συμβολαιογραφικού εγγράφου** και καταχωρίζεται εις το βιβλίων μεταγραφών.
2. Η καταχώρησις γίνεται εις το περιθώριον των μεταγραφών του τίτλου της ιδιοκτησίας.
3. Περιορισμοί της κυριότητας απορρέοντες εκ της τοιαύτης συμβάσεως έχουσι χαρακτήρα δουλείας.».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 13 του ν. 3741/1929 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει ορίζεται ότι: « **Η δια του παρόντος αναγνωριζομένη κατ' ορόφους ή διαμερίσματα τούτων διηρημένη ιδιοκτησία, χωρεί μόνον** εφ' όσον υπάρξη περί αυτής ρητή συμφωνία ή **πράξις τελευταίας βουλήσεως.**».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 1002 του Αστικού Κώδικα (Α.Κ.) ορίζεται ότι: « Κυριότητα χωριστή σε όροφο οικοδομής ή σε διαμέρισμα ορόφου μπορεί να συσταθεί μόνο με δικαιοπραξία του κυρίου του όλου ακινήτου. Όροφοι θεωρούνται και τα υπόγεια καθώς και τα δωμάτια κάτω από τη στέγη.».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 1117 του Αστικού Κώδικα (Α.Κ.) ορίζεται ότι: «Όταν πρόκειται για οικοδομή, ο κύριος ορόφου ή διαμερίσματός του είναι αυτοδικαίως συγκύριος εξ αδιαιρέτου κατ' ανάλογη μερίδα πάνω στα μέρη του όλου ακινήτου, τα οποία χρησιμεύουν στην κοινή και των λοιπών κυρίων χρήση, όπως είναι ιδίως το έδαφος, τα θεμέλια, οι πρωτότοιχοι, η στέγη, η αυλή.».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη των παρ. 1, 3 του άρθρου 1 του α.ν. 1521/1950 (Φ.Ε.Κ. 294 Α'), όπως ισχύει σήμερα, ορίζεται ότι:

« 1. Σε κάθε με επαχθή αιτία μεταβίβαση ακινήτου ή εμπράγματος δικαιώματος σε ακίνητο καθώς και

σε κάθε μεταβίβαση πλοίου με ελληνική σημαία επιβάλλεται φόρος στην αξία τους.

3. Στην έννοια του όρου μεταβίβαση για την εφαρμογή του παρόντος νόμου περιλαμβάνονται:

α) η απαλλοτρίωση της πλήρους ή της ψιλής κυριότητας, αδιάφορα αν αυτή γίνεται υπό αναβλητική αίρεση ή διαλυτική αίρεση ή με τον όρο της εξώνησης,

β) η σύσταση επικαρπίας, οίκησης ή άλλης δουλείας από αυτές που προβλέπονται από τα άρθρα 1188 ως 1191 του Α. Κ.,

γ) η κατά τη διάλυση ομορρύθμου ή ετερορρύθμου εταιρείας μεταβίβαση της ακίνητης περιουσίας στα μέλη της,

δ) η παραίτηση από την κυριότητα σε ακίνητο ή από εμπράγματο δικαίωμα σε ακίνητο ή από την κυριότητα πλοίου,

ε) η απαλλοτρίωση ακινήτου για δημόσια ωφέλεια,

στ) η εναλλαγή προίκας η οποία έχει ως αντικείμενο, ακίνητο ή εμπράγματο σε ακίνητο δικαίωμα ή πλοίο,

ζ) η διανομή ακινήτων κλπ. μεταξύ των συγκυρίων τους και

η) η σύσταση, η απόσβεση ή η μεταβίβαση μαζί με το δεσπόζον ακίνητο πραγματικής δουλείας από αυτές.».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 4 του α.ν. 1521/1950 (Φ.Ε.Κ. 294 Α'), όπως ισχύει σήμερα, ορίζεται ότι:

«Ο φόρος μεταβίβασης στην αξία του ακινήτου ή του εμπράγματος επί του ακινήτου δικαιώματος που υπολογίζεται:

Α) **Σε αυτούσια διανομή ακινήτων μεταξύ συγκυρίων**, βάσει των συντελεστών της περίπτωσης Γ' της παρούσας παραγράφου, μειώνεται στο τέταρτο. Αν κατά τη διανομή οι μερίδες των δικαιούχων δεν είναι ισομερείς προς τις ιδανικές τους μερίδες και καταβάλλεται προς συμπλήρωση μιας ή περισσότερων μερίδων τίμημα, ο φόρος μεταβίβασης που αναλογεί στην αξία του τμήματος της μερίδας για την οποία καταβάλλεται τίμημα, υπολογίζεται βάσει των συντελεστών της περίπτωσης Γ' της παρούσας παραγράφου, εκτός εάν πρόκειται για οικόπεδο του οποίου η διανομή καθίσταται ανέφικτη λόγω μη πλήρωσης των προϋποθέσεων που προβλέπονται από τις διατάξεις περί κανονισμού της Πολεοδομικής Υπηρεσίας και συντρέχει η υποπερίπτωση (α) της περίπτωσης Β' της παρούσας παραγράφου οπότε ο φόρος υπολογίζεται σύμφωνα με αυτά που ορίζονται στην περίπτωση αυτή.

Β) Βάσει των συντελεστών της περίπτωσης Γ' της παρούσας παραγράφου (ο φόρος) μειώνεται στο μισό:

α) σε υποχρεωτική, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, ανταλλαγή τμημάτων γειτονικών οικοπέδων για να καταστούν αυτά οικοδομήσιμα,

β) σε συγχώνευση ανωνύμων εταιριών για σύσταση νέας ή για συγχώνευση ή εξαγορά μιας ή περισσότερων από άλλη, που έχει σαν συνέπεια τη μεταβίβαση ακινήτων ή εμπράγματων δικαιωμάτων σε αυτά, καθώς επίσης και στη συγχώνευση κλπ συνεταιρισμών ή ανωνύμου εταιρείας με συνεταιρισμό,

γ)

δ)

ε) σε απαλλοτρίωση, ακινήτων για δημόσια ωφέλεια,

στ)

ζ) σε ανταλλαγή ακινήτων ίσης αξίας

η)».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 4 του α.ν. 1521/1950 (Φ.Ε.Κ. 294 Α'), όπως

ισχύει σήμερα, ορίζεται ότι:

«1.Για κάθε μεταβίβαση οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται πριν από τη σύνταξη του

συμβολαίου τους, να επιδώσουν κοινή δήλωση φόρου μεταβίβασης προς τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. της περιφέρειας στην οποία βρίσκεται το ακίνητο ή προκειμένου για πλοίο της περιφέρειας στην οποία αυτό είναι νηολογημένο.».

Επειδή, σύμφωνα με τη ΠΟΛ 1050/21.2.1996 αναφέρεται ότι:

«Επί συστάσεως οριζοντίου ιδιοκτησίας εφόσον επί του οικοπέδου υπάρχουν κτίσματα όπως έχει δεχθεί και το Σ.Τ.Ε. με την αριθ. 121/79 απόφαση επέρχεται έμμεσα διανομή των υπαρχόντων κτισμάτων μεταξύ των κατ' ιδανικά μερίδια συγκυρίων και συνεπώς οφείλεται φόρος μεταβίβασης που υπολογίζεται στην αξία των κτισμάτων και του οικοπέδου.

Με τις διατάξεις του άρθρου 7 του α.ν. 1521/1950 ορίζεται ότι, για κάθε μεταβίβαση οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται προ της σύνταξης του συμβολαίου να επιδώσουν κοινή δήλωση φόρου μεταβίβασης στον Προϊστάμενο της ΔΟΥ.

Συνεπώς, οι συμβαλλόμενοι έχουν υποχρέωση, πριν από την κατάρτιση της συμβολαιογραφικής πράξης, να υποβάλλουν φορολογική δήλωση σε όλες τις περιπτώσεις σύστασης τροποποίησης ή κατάργησης οριζόντιας ή κάθετης ιδιοκτησίας έστω και αν επί του οικοπέδου δεν υπάρχουν κτίσματα. Διευκρινίζεται ότι η υποχρέωση αυτή υπάρχει στην περίπτωση που οι συμβολαιογραφικές αυτές πράξεις αφορούν ακίνητο (οικόπεδο - οικοδομή) που ανήκει σε περισσότερα από ένα πρόσωπα είτε φυσικά, είτε νομικά. Στην περίπτωση όμως που το ακίνητο ανήκει σε ένα μόνο πρόσωπο, είτε φυσικό είτε νομικό, κατά την κατάρτιση της συμβολαιογραφικής πράξης δεν υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης και καταβολής φόρου γιατί δεν επέρχεται διανομή έστω κι αν υπάρχουν στο οικόπεδο κτίσματα.

Δεν οφείλεται φόρος μεταβίβασης (διανομής) στις εξής περιπτώσεις:

Σε περίπτωση που με διαθήκη έχουν περιέλθει συγκεκριμένες οριζόντιες ιδιοκτησίες σε καθένα από τους κληρονόμους, χωρίς να γίνεται με τη διαθήκη αυτή ιδιαίτερη αναφορά στο εμβαδόν και το ποσοστό συμμετοχής στο οικόπεδο, και οι κληρονόμοι με την πράξη της αποδοχής που μετέγραψαν, καθόρισαν το εμβαδόν των διαμερισμάτων και ήδη προβαίνουν στην κατάρτιση συμπληρωματικής πράξης σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας ώστε να προσδιορίσουν μόνο τα ποσοστά του οικοπέδου που θα αναλογούν σε κάθε οριζόντια ιδιοκτησία δεν οφείλεται φόρος διανομής για την κατάρτιση της πράξης αυτής, διότι στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν συντρέχει το στοιχείο μετάθεσης κατά οποιοδήποτε τρόπο κυριότητας ή άλλου εμπράγματος δικαιώματος, αλλ' απλώς με τη συμπληρωματική αυτή πράξη καθορίζονται τα ποσοστά συμμετοχής εξ αδιαιρέτου στο ενιαίο οικόπεδο, η κυριότητα του οποίου έχει ήδη μεταβιβαστεί με την μεταγραφή.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 14 του ν. 3741/1929, 1002 ΑΚ και 2 ν.δ. 1024/1971 **οριζόντια ή κάθετη ιδιοκτησία σε ακίνητο με δικαιοπραξία εν ζωή μπορεί να συσταθεί αποκλειστικά με τους εξής τρόπους:**

α) με μονομερή δικαιοπραξία του μοναδικού κυρίου του ακινήτου,

β) με σύμβαση μεταξύ των συγκυρίων του ακινήτου,

γ) με σύμβαση του μοναδικού κυρίου του ακινήτου με τρίτο, στον οποίο μεταβιβάζεται όροφος ή διαμέρισμα ορόφου οικοδομής ή αυτοτελές οικοδόμημα και δ) με σύμβαση των συγκυρίων του ακινήτου με τρίτο, στον οποίο μεταβιβάζεται όροφος ή διαμέρισμα ορόφου οικοδομής ή αυτοτελές οικοδόμημα

Επειδή, ο προσφεύγων με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται τη νομική ορθότητα των απορριφθέντων τροποποιητικών δηλώσεων, ισχυριζόμενος ότι στην περίπτωση της ως άνω περιγραφόμενης οικοδομής πληρούνται οι προϋποθέσεις που τίθενται από την ΠΟΛ 1237/....., διότι πρόκειται για πολυκατοικία στην οποία υφίσταται οριζόντια ιδιοκτησία συσταθείσα με το με αριθμόσυμβόλαιο αποδοχής κληρονομιάς της Συμβολαιογράφου

Ως εκ τούτου, θα πρέπει κατά την άποψή του, κατ' εφαρμογή της ΠΟΛ 1237/11.11..... να δηλώσει μόνο τα υφιστάμενα κτίσματα και όχι τα στοιχεία οικοπέδου και ζητά να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη, να γίνουν δεκτές οι εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις ετών,,και και βάσει αυτών να γίνει νέα εκκαθάριση των επιβληθέντων φόρων.

Η ανωτέρω όμως νομική θεμελίωση του προσφεύγοντα είναι αλυσιτελής για τους ακόλουθους νόμιμους και βάσιμους λόγους:

Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1237/..... ορίζεται ότι «σε κάθε περίπτωση αναγραφής κτισμάτων απαιτείται και η συμπλήρωση των στοιχείων του οικοπέδου ή γηπέδου, επί του οποίου βρίσκονται αυτά. Κατ' εξαίρεση δεν συμπληρώνονται στοιχεία οικοπέδου αποκλειστικά και μόνο σε κατοικίες, επαγγελματικές στέγες, αποθήκες και θέσεις στάθμευσης εφόσον αθροιστικά: α. υπάρχει πλήρης σύσταση οριζόντιας ιδιοκτησίας για το σύνολο του οικοπέδου και των επ' αυτού κτισμάτων β. η αξία του οικοπέδου υπολογίζεται με το σύστημα ΑΠΑΑ και γ. βρίσκονται σε πολυκατοικία.»

Επίσης στο άρθρο 2 παρ. 2 της ΠΟΛ 1052/..... ορίζεται ότι **“Δεν συμπληρώνονται στοιχεία οικοπέδου αποκλειστικά και μόνο στην περίπτωση κατά την οποία οριζόντιες ιδιοκτησίες κατοικιών, επαγγελματικών στεγών, αποθηκών και θέσεων στάθμευσης σε πολυκατοικία έχουν δημιουργηθεί εν ζωή με συμβολαιογραφικό έγγραφο...”**

Στην υπό κρίση περίπτωση δεν υφίσταται σύσταση οριζόντιας ιδιοκτησίας κατά ορθή νομική άποψη διότι σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθρ. 17 Ν. 3741/1929 οριζόντια ιδιοκτησία σε περίπτωση **κληρονομικής διαδοχής** μπορεί να συσταθεί **μόνο με διαθήκη** του μοναδικού κυρίου του όλου ακινήτου και σε εκτέλεση της τελευταίας βούλησης του διαθέτη.

Στην αντίθετη περίπτωση της εξ αδιαθέτου διαδοχής, η οποία έχει λάβει χώρα εν προκειμένω, η οριζόντια ιδιοκτησία θα πρέπει να συσταθεί **εν ζωή** με συμβολαιογραφικό έγγραφο,.

Στο με αρ.συμβόλαιο αποδοχής κληρονομιάς, το οποίο έχει μεταγραφεί και ως σύσταση οριζόντιας ιδιοκτησίας, οι ως εξ αδιαθέτου κληρονόμοι, καθόρισαν **συμβατικά τα ποσοστά** των διαιρετών χώρων της οικοδομής.

Επειδή, για την υποβολή τροποποιητικής δήλωσης στοιχείων ακινήτων για τα ακίνητα που υπάρχουν την 1/1/....., 1/1/....., 1/1/..... και 1/1/....., αναγνωρίζεται μόνο η σύσταση οριζόντιας ιδιοκτησίας με διαθήκη ή εν ζωή με συμβολαιογραφικό έγγραφο, ενώ για την υποβολή τροποποιητικής δήλωσης στοιχείων ακινήτων για τα ακίνητα που υπάρχουν την 1/1/....., απαιτείται οι οριζόντιες ιδιοκτησίες κατοικιών, επαγγελματικών στεγών, αποθηκών και θέσεων στάθμευσης σε πολυκατοικία να έχουν δημιουργηθεί **εν ζωή** με συμβολαιογραφικό έγγραφο.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω η με αρ.ενδικοφανής προσφυγή, απορρίπτεται ως απαράδεκτη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αρ.ενδικοφανούς προσφυγής, του, Α.Φ.Μ. και την επικύρωση της με αρ.πράξης απόρριψης των εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων Ε9, των ετών,,,και

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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 κοινοποίησή 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).