



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604554

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 1/3/2021

Αριθμός απόφασης 745

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»,

γ. Την ΠΟΛ 1064/2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016 /30.08.2016(ΦΕΚ Β 2759 / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4.Την από 30/10/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα τον, κατά της υπ' αριθ...../2020 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Την υπ' αριθ. /2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 28/9/2020 οικεία έκθεση ελέγχου.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 30/10/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», 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 υπ' αρ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 20.666,75 €, πλέον 10.381,40€ (πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 ν4174/2013).

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η προσφεύγουσα δυνάμει του υπ' αριθμ./2017 συμβολαίου αγοραπωλησίας ακινήτων της Συμβολαιογράφου προέβη στην αγορά μιας κάθετης ιδιοκτησίας εκτάσεως 3.855,17τ.μ., στη θέση –..... του της Δ.Ε. του Δήμου επί της επαρχιακής οδού και σε απόσταση 145 μ από την θάλασσα. Τμήμα του ανωτέρω οικοπέδου εμβαδού 3.453,09 τ.μ βρίσκεται εντός οικισμού και το υπόλοιπο εμβαδού 402,08 τ.μ εκτός οικισμού. Η ανωτέρω ιδιοκτησία βάσει της υπ. αρ./1984 πράξης Σ.Ο, έχει ποσοστό συνιδιοκτησίας επί του ανωτέρω οικοπέδου 61,70% εξ αδιαιρέτου και δικαίωμα αποκλειστικής χρήσης επί του τμήματος εμβαδού 2.501,17 τ.μ. εκ των οποίων τα 2.409,09 τ.μ. εντός οικισμού και τα 402,08 τ.μ. εκτός οικισμού. Επίσης στην ίδια κάθετη ιδιοκτησία ανήκει δικαίωμα υψούν ποσοστού 61,70% επί του συνολικώς παρακρατηθέντος ποσοστού 5%, δηλαδή ποσοστό 3,085% εξ αδιαιρέτου. Επί της καθέτου αυτής ιδιοκτησίας έχει ανεγερθεί δυνάμει της υπ. αρ./1985 οικοδομικής αδείας διώροφος οικοδομή με ισόγειο και υπόγειο συνολικού εμβαδού 477,84 τ.

Η προσωρινή αξία του ως άνω ακινήτου προσδιορίστηκε επί του σώματος της δήλωσης από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας σε 760.520 ευρώ, η οποία δεν έγινε αποδεκτή από την προσφεύγουσα και ακολούθως εκδόθηκε η με αριθμ./2020 εντολή ελέγχου για την διαπίστωση της εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 3, 8 και 10 του ν.1591/1950.

Στη συνέχεια η αρμόδια ΔΟΥ ΚΕΡΚΥΡΑΣ προσδιόρισε την αξία του κρινόμενου ακινήτου ως ακολούθως:

1.Με βάση το συγκριτικό στοιχείο ομοειδούς ακινήτου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. (φάκελος ΦΜΑ/2012) μεταβιβάστηκε οικόπεδο επιφανείας 229 τ.μ. προς 220€/τ.μ., στον ίδιο οικισμό και σε απόσταση 230 μέτρα από την θάλασσα.

Το κρινόμενο προσομοιάζει ως προς την θέση και ως προς τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά, με το ληφθέν συγκριτικό, πλεονεκτεί λόγω διαφοράς χρόνου φορολογίας και μειονεκτεί ως προς το μέγεθος.

2.Η αξία των εκτός οικισμού τμημάτων έχει υπολογιστεί με το έντυπο ΑΑ-ΓΗΣ Αντικειμενικού Προσδιορισμού Αξίας και των κτισμάτων με το έντυπο Κ3.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι για τον προσδιορισμό της αξίας των κτισμάτων έπρεπε να χρησιμοποιηθεί το έντυπο Κ2 (Μονοκατοικία- ενοικιαζόμενα δωμάτια) και όχι αυτό της επαγγελματικής στέγης Κ3 με τιμή αφετηρίας τα 600€/τ.μ που ισχύει για τον δήμο-
.....

Συνεπώς βάσει ελέγχου με την χρήση των ιδίων συντελεστών παλαιότητας και του τρόπου κατασκευής, η αξία της οικοδομής προσδιορίστηκε στα 216.462,79€ και η αξία του όλου ακινήτου ως εξής:

Οικόπεδο εμβαδού 3.453,09 τ.μ X 61,70%X230€/τ.μ = 490.028,00€

Αποκλειστική χρήση εμβαδού 2049,09 τ.μ X0,15X230€/τ.μ. = 70.693,60€

Δικαίωμα αέρα εμβαδού 3453,09 τ.μ x3,085%X230€/τ.μ. = 24.501,40€

Αγροτεμάχιο εμβαδού 402,08τ.μ. (ΑΑ-ΓΗΣ)X 61,70% = 50.735,19€

Αποκλειστική χρήση εμβαδού 402,08 τ.μ. (ΑΑ-ΓΗΣ) X 0,15 = 12.334,32 €

Δικαίωμα αέρα εμβαδού 402,08 τ.μ. (ΑΑ-ΓΗΣ) X 3,85% = 3.165,81€

Οικοδομή εμβαδού 477,84 τ.μ. (Κ2) = 216.462,79€

ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ = 867.921,11€

ΕΝΑΝΤΙ της δηλωθείσας 199.094,00€

Ακολούθως εστάλη στην προσφεύγουσα κατά τα οριζόμενα του άρθρου 28 του ν 4174/2013, η με αρ. πρωτ./2020 προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου και το Σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου.

Η προσφεύγουσα στις 31/8/2020 κατέθεσε στην Δ.Ο.Υ. το με αρ. πρωτ./....../2020 υπόμνημα με τις απόψεις της οι οποίες δεν έγιναν αποδεκτές και στην συνέχεια εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

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

1.ΑΟΡΙΣΤΙΑ ΤΗΣ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΗΣ ΕΚΘΕΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ - Η ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΜΑ ΠΡΕΠΕΙ ΝΑ ΑΚΥΡΩΘΕΙ ΛΟΓΩ ΕΛΛΕΙΨΗΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑΣ ΤΗΣ ΕΚΘΕΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ(ΑΡΘ.17 Ν 2690/1999, 46 ν 4174/2013, ΑΡΘ. 21 ΠΔ 16/1989 ΣΤΕ 4384/1977 ΚΑΙ 4387/1977, ΣΤΕ 3108/1996, ΣΤΕ 2054/1995, ΣΤΕ 1148/1994).

ΕΣΦΑΛΜΕΝΗ ΚΑΙ ΚΑΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΑΡΘΟΥ 3 ΠΑΡ.2 Α.Ν.1521/1950 (όπως αυτός κυρώθηκε με το Ν.1587/1950). ΑΠΡΟΣΦΟΡΑ ΚΑΙ ΑΝΕΠΑΡΚΗ ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ. ΜΗ ΣΥΝΕΚΤΙΜΗΣΗ ΟΥΣΙΩΔΟΥΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΑΥΤΟΥ ΤΗΣ ΕΚΤΑΣΗΣ

Ο έλεγχος δεν αναφέρει πουθενά τον λόγο, που οι μεταβιβάσεις ακινήτων που έλαβαν χώρα το έτος 2017 είναι, συγκριτικά με αυτές του 2012, πλεονεκτικότερες και ως προς τι επωφελέστερες για τον αποκτώντα και εν γένει υψηλότερης αξίας. Ομοίως δεν αιτιολογεί γιατί το δικό της ακίνητο μειονεκτεί ως προς το μέγεθος, τη στιγμή μάλιστα που η έκταση του, είναι πολλαπλάσια αυτού του συγκριτικού στοιχείου (το κρινόμενο οικόπεδο εντός οικισμού έχει έκταση 3.453,09 τ.μ., ενώ το συγκριτικό έχει έκταση μόλις 229 τ.μ.).Επίσης στο κρινόμενο δύναται να κτιστούν κατά παρέκκλιση

έως 400 τ.μ., ενώ στο συγκρινόμενο που είναι 15 φορές μικρότερο δύναται να κτιστούν κατά παρέκκλιση έως και 240 μέτρα.

Επιπροσθέτως ο έλεγχος αναφέρεται στον προσδιορισμό της αξίας των κτισμάτων και συγκεκριμένα αποφαίνεται, λακωνικά, ότι «Κατά τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι για τον προσδιορισμό της αξίας των κτισμάτων έπρεπε να χρησιμοποιηθεί το έντυπο Κ2 (Μονοκατοικία -ενοικιαζόμενα δωμάτια) και όχι αυτό της επαγγελματικής στέγης (Κ3)...» Σε κανένα σημείο της προσβαλλόμενης έκθεσης δεν αναφέρεται ο τρόπος και οι διατάξεις του νόμου που οδηγήθηκε στην ανωτέρω διαπίστωση.

2.ΠΑΡΑΒΙΑΣΗ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΙΣΟΤΗΤΑΣ –ΔΙΠΛΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΜΕ ΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΣΗ ΤΗΣ ΑΠΟΚΛΕΙΣΤΙΚΗΣ ΧΡΗΣΗΣ ΣΤΗΝ ΚΑΘΕΤΗ ΙΔΙΟΚΤΗΣΙΑ.

Το έδαφος στην κάθετη ιδιοκτησία βάσει του άρθρου 1117 ΑΚ ανήκει στα μέρη αναγκαστικής συγκυριότητας του ακινήτου και συνεπώς δεν μπορεί να αποτελεί αντικείμενο χωριστής κυριότητας. Κατ' ακολουθίαν αυτού και τμήματα του εδάφους απαγορεύεται να αποτελούν αντικείμενα χωριστής κυριότητας στη κάθετη ιδιοκτησία, αφενός διότι δεν εμπίπτουν στην έννοια του άρθρου 1 του ν.δ. 1024/1971 και αφετέρου διότι το έδαφος, βάσει του άρθρου 1 του ν.δ. 1024/1971 και του άρθρου 1117ΑΚ καλυμμένο και ακάλυπτο είναι ενιαίο, κοινόχρηστο και αδιαίρετο.

Βάσει του άρθρου 1117 ΑΚ, καλυμμένο και ακάλυπτο, είναι ενιαίο, κοινόκτητο και αδιαίρετο, όσο χρόνο διαρκεί η κάθετη ιδιοκτησία στο ακίνητο και δεν μπορεί να χωριστεί σε τμήματα, καθένα των οποίων να αποτελεί αντικείμενο χωριστής κυριότητας και να ονομάζεται κάθετη ιδιοκτησία. **Άλλωστε δεν είναι νοητό και αντίκειται στη λογική να υπάρχει αναγκαστική συγκυριότητα σε ολόκληρο το ενιαίο και αδιαίρετο έδαφος και ταυτόχρονα να υπάρχει και αποκλειστική κυριότητα σε τμήμα του εδάφους αυτού.** Το μόνο που επιτρέπεται να γίνει με διάταξη του κανονισμού των συνιδιοκτητών ακινήτου που έχει υπαχθεί σε κάθετη ιδιοκτησία είναι να οριστεί ότι τμήματα του οικοπέδου ή γηπέδου για τις περιπτώσεις της διάταξης του άρθρου 27 παρ. 2 του ν. 2831/2000, μπορεί να ανήκουν κατ' αποκλειστική και μόνο χρήση σε κυρίους ορισμένων καθέτων ιδιοκτησιών του ακινήτου, εφ' όσον όμως αυτό δεν αντίκειται σε πολεοδομικές διατάξεις και στη φύση και λειτουργία της κάθετης ιδιοκτησίας στο ακίνητο. Απαγορεύεται όμως τα τμήματα αυτά να αποτελούν αντικείμενα χωριστής κυριότητας και να κατανέμονται σ' αυτά ποσοστά εξ αδιαίρετου του όλου οικοπέδου ή γηπέδου και να ονομάζονται κάθετες ιδιοκτησίες. Η δημιουργία τμημάτων αποκλειστικής χρήσης στο έδαφος δεν αποτελεί προϋπόθεση, ούτε είναι αναγκαίο στοιχείο για τη σύσταση κάθετης ιδιοκτησίας σε ακίνητο. Προϋπόθεση και αναγκαίο στοιχείο για τη σύσταση κάθετης ιδιοκτησίας σε ακίνητο είναι να οριστούν σε συγκεκριμένα μέρη του εδάφους τμήματα, τα

οποία θα καλυφθούν σε όλες τους τις διαστάσεις από τα αυτοτελή οικοδομήματα τα οποία θα αποτελούν τα αντικείμενα χωριστής κυριότητας.

Κατά τον «μαθηματικό» προσδιορισμό της αξίας του κρινόμενου ακινήτου, από τον έλεγχο προσδιορίστηκε χωριστά, πέραν δηλαδή του ποσοστού εξ αδιαιρέτου επί του οικοπέδου και την αξία της αποκλειστικής χρήσης επί εδάφους που ήδη καλύπτεται από το ανωτέρω ποσοστό εξ αδιαιρέτου επί του οικοπέδου (καθόσον πρόκειται για κάθετη ιδιοκτησία με ποσοστό συνιδιοκτησίας επί του όλου οικοπέδου 61,70% και παράλληλα έχει και την αποκλειστική χρήση τμήματος του ιδίου οικοπέδου επιφάνειας 2.099, 09 τ.μ., **δηλαδή επιφανείας σχεδόν ίσης με το 61,70% των 3.453,09 τ.μ.**), δίχως να αναφέρει -αιτιολογεί βάσει ποιας διάταξης προβαίνει στον εν λόγω διπλό στην ουσία υπολογισμό.

3.ΕΣΦΑΛΜΕΝΗ Η ΧΡΗΣΗ ΤΟΥ ΕΝΤΥΠΟΥ Κ2 ΑΠΟ ΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΡΧΗ ΓΙΑ ΤΟΝ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΤΩΝ ΚΤΙΣΜΑΤΩΝ.

Σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1310/1996 με θέμα: Προσδιορισμός κατ' άρθρο 41 α του Ν. 1249/1982 με αντικειμενικά κριτήρια, αξίας κτισμάτων ακινήτων, τα οποία βρίσκονται σε περιοχές όπου δεν ισχύει το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού.....

Μονοκατοικία θεωρείται το κτίριο που αποτελεί λειτουργικά μία μόνο κατοικία με τα τυχόν παρακολουθήματα και βοηθητικούς της χώρους σε ένα ή περισσότερα επίπεδα και η οποία δεν είναι σε επαφή με άλλη κατοικία στο ίδιο οικόπεδο, ανεξάρτητα αν έχει συσταθεί σ' αυτή πράξη οριζόντιας ιδιοκτησίας. Μονοκατοικίες θεωρούνται επίσης κατοικίες σε επαφή οι οποίες βρίσκονται σε όμορες κάθετες ιδιοκτησίες. Με το ίδιο έντυπο υπολογίζεται η αξία κτισμάτων μεμονωμένων μονοκατοικιών, που χρησιμοποιούνται για τουριστική εκμετάλλευση και δεν ανήκουν σε τουριστικό συγκρότημα, γ) **Με το έντυπο Κ3 υπολογίζεται η αξία των κτισμάτων καταστημάτων, γραφείων, εμπορικών κέντρων, υπεραγορών και γενικά επαγγελματικής στέγης.** Επίσης με το ίδιο έντυπο υπολογίζεται η αξία κτισμάτων βιοτεχνικών οι οποίες στερούνται της σχετικής οικοδομικής άδειας και άδειας λειτουργίας- από τον αρμόδιο δημόσιο φορέα, αποθηκών που βρίσκονται σε κτίρια επαγγελματικής στέγης ή επαγγελματικής στέγης -κατοικίας καθώς και των παρακολουθημάτων και βοηθητικών χώρων στα κτίρια αυτά, ανεξάρτητα αν έχουν ή όχι δικά τους χιλιοστά επί του οικοπέδου.

Στην προκειμένη περίπτωση πρόκειται για δύο διαφορετικά κτίσματα, όπως αυτά περιγράφονται αναλυτικά στον τίτλο κτήσης και τα οποία ανοικοδομήθηκαν βάσει της υπ' αριθμ./1985 άδειας οικοδομής (συνημμένη στο ήδη κατατεθέν στη φορολογική αρχή έντυπο Κ3). **Στα στοιχεία οικοδομής αναφέρεται ξεκάθαρα ως «κατάστημα» αποδεικνύεται επομένως ότι η άδεια οικοδομής χορηγήθηκε για επαγγελματική στέγη, ενώ παράλληλα στη δήλωση**

περιουσιακής κατάστασης της προκατόχου μας (Ε9 όπως είχε δηλωθεί έως την 1^η Ιανουαρίου 2017), δηλωνόταν επίσης ως επαγγελματική στέγη με κωδικό 3. Ως εκ τούτου και σύμφωνα με τα παραπάνω ορθώς υπολογίσαμε την αξία των κτισμάτων με το έντυπο Κ3 η επαγγελματική στέγη) κι εσφαλμένως ο έλεγχος κατέταξε και υπολόγισε την αξία τους με το έντυπο Κ2 (μονοκατοικία).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ 1 του Ν 1521/1950 που κυρώθηκε με τον Ν 1587/1950 εφ' εκάστης εξ επαχθούς αιτίας μεταβίβασης ακινήτου ή εμπραγμάτου επί ακινήτου δικαιώματοςεπιβάλλεται φόρος επί της αξίας αυτών.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ.1 περ. ε' Ν.1521/1950 **ο χρόνος υπολογισμού της φορολογητέας αξίας είναι η ημέρα της υπογραφής του οριστικού συμβολαίου ...**

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 8 παρ. 2 εδ. α', 3 και 4 α.ν.1521/1950: "2. Κατά την υποβολή της δήλωσης φόρου μεταβίβασης ακινήτων και μέσα σε προθεσμία δύο εργάσιμων ημερών, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. είτε αποδέχεται το δηλούμενο τίμημα όταν συμπίπτει με την αγοραία αξία του μεταβιβαζόμενου ακινήτου, οπότε η μεταβίβαση περαιώνεται οριστικά ως ειλικρινής, είτε προσδιορίζει προσωρινά την αγοραία αξία αυτού και την αναγράφει στο αντίτυπο της δήλωσης που παραδίδεται στους συμβαλλόμενους.

3.Ο βαρυνόμενος, κατά τις διατάξεις του παρόντος, με το φόρο που αναλογεί στην τυχόν υπάρχουσα διαφορά μεταξύ αγοραίας αξίας και τιμήματος του μεταβιβαζόμενου ακινήτου, μπορεί μέσα σε ανατρεπτική προθεσμία δύο μηνών από την ημερομηνία παραλαβής της δήλωσης να **επιδώσει συμπληρωματική δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτων**, σύμφωνη με την αξία που προσδιορίσθηκε από τον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. και να καταβάλει ταυτόχρονα τον φόρο που αναλογεί σ' αυτή, χωρίς πρόσθετο φόρο. 4.Σε περίπτωση που δεν υποβληθεί δήλωση μέσα στην ανωτέρω προθεσμία, ενεργείται έλεγχος σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις, χωρίς η ανωτέρω προσωρινή αξία να δεσμεύει τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας του ακινήτου κατόπιν ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3, ούτε και κατά τη μεταβίβαση άλλων πλησιόχωρων ομοειδών ακινήτων".

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ.2 του Ν.1521/1950 για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνεται υπ' υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ιδίων ή άλλων πλησιόχωρων ομοειδών ακινήτων που προκύπτουν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα ή κτήσεις αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής**η κάθε πρόσφορο στοιχείο το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους.** Σε περίπτωση έλλειψης οποιουδήποτε από τα ανωτέρω στοιχεία ή εφόσον αυτά που υπάρχουν κρίνονται απρόσφορα ή ανεπαρκή **ο προσδιορισμός της αξίας αυτών γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό στοιχείο.**

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ.1 της Υ.Α 1144814/26361/30-12-1998 (ΦΕΚ β' 1328/31-12-1998) ορίζεται ότι «...η απόσταση από τη θάλασσα είναι η ελάχιστη ευθεία οριζόντια απόσταση ανάμεσα στην εδαφική έκταση και στη γραμμή αιγιαλού, δηλαδή η απόσταση του πλησιέστερου σημείου του γηπέδου προς και από το όριο του χειμέριου κύματος, είτε αυτό έχει χαραχθεί επίσημα είτε όχι. Την απόσταση αυτή μπορεί ο δηλών να διαπιστώσει από το τυχόν

υπάρχον τοπογραφικό της εδαφική του έκτασης ή με την πραγματοποίηση μέτρησης. Σε κάθε περίπτωση η δήλωση της απόστασης γίνεται χωρίς βεβαίωση των Αρχών, αλλά με ευθύνη του δηλούντος...». Συνεπώς, γίνεται σαφές ότι η απόσταση από τη θάλασσα είναι μέγεθος αντικειμενικό και επηρεάζει την αξία του ακινήτου ανάλογα με το αποτέλεσμα της μέτρησης που θα προκύψει σύμφωνα με τα ανωτέρω.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ αρ.1129485/Γ0013ΠΟΛ.1310/3-12-96 απόφασης του Υπ. Οικονομικών ... αρθ. 2 ορίζεται: **1. Τιμή εκκίνησης.**

Η τιμή εκκίνησης του άρθρου 1 χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των κτισμάτων των ακινήτων:

α) Κτιρίων κατοικίας, β) μονοκατοικίας, γ) κτιρίων γραφείων - καταστημάτων δ) σταθμών αυτοκινήτων - βιομηχανικών και βιοτεχνικών κτιρίων ε) γεωργικών και κτηνοτροφικών κτιρίων αποθηκών, στ) ξενοδοχείων και γενικά τουριστικών εγκαταστάσεων - νοσηλευτηρίων και ευαγών ιδρυμάτων ζ) εκπαιδευτηρίων η) αθλητικών εγκαταστάσεων και θ) κτιρίων και δεν μπορούν να υπαχθούν στις προηγούμενες κατηγορίες.

2. Κατάταξη ακινήτων.

Η κατάταξη ενός ακινήτου σε ορισμένη κατηγορία θεμελιώνεται από:

α) Την οικοδομική άδεια ανέγερσής του β) την πράξη σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας και γ) τον τίτλο κτήσης του.

Αν δεν υπάρχει κανένα από τα προηγούμενα αποδεικτικά, η θεμελίωση της κατηγοριοποίησης γίνεται από τη δήλωση φόρου εισοδήματος του κατόχου ή άλλο αποδεικτικό έγγραφο. Αν στο κτίσμα έχουν γίνει ουσιώδεις και σταθερές επεμβάσεις και η χρήση του είναι διάφορη από εκείνη που ορίζεται στην οικοδομική άδεια ή στην πράξη σύστασης οριζοντίου ιδιοκτησίας ή στον τίτλο κτήσης του, τότε τούτο εντάσσεται στην κατηγορία που αντιστοιχεί στη νέα μορφή και χρήση του με τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) Αν η αλλαγή χρήσης έχει γίνει πριν την 18.12.1985 απαιτείται η προσκόμιση σχετικής υπεύθυνης δήλωσης του Νόμου 1599/1986.

β) Αν η αλλαγή χρήσης έχει γίνει μετά την 18.12.1985 για την αλλαγή χρήσης απαιτείται οπωσδήποτε η προσκόμιση της ανάλογης οικοδομικής άδειας, εκτός της περίπτωσης αλλαγής χρήσης αποθήκης σε κατοικία ή επαγγελματική στέγη, οπότε αυτή δεν απαιτείται.

Σε περίπτωση που το κτίριο είναι κενό κατά το χρόνο της φορολογίας, ως χρήση λαμβάνεται η αναφερόμενη στην αντίστοιχη οικοδομική άδεια και σε περίπτωση που δεν υπάρχει άδεια η χρήση αποδεικνύεται από τον τίτλο κτήσης, τη φορολογική δήλωση ή άλλο έγκυρο αποδεικτικό στοιχείο για την τελευταία πριν τη διακοπή χρήση του κτιρίου.

Αν τμήματα του ίδιου κτιρίου έχουν διαφορετικές χρήσεις ή τρόπο κατασκευής ή παλαιότητα ή στάδιο αποπεράτωσης, ο υπολογισμός της αξίας των κτισμάτων γίνεται χωριστά για κάθε τμήμα με το αντίστοιχο έντυπο ή τον αντίστοιχο συντελεστή κατά περίπτωση.

Για κάθε κατηγορία ακινήτου εφαρμόζεται χωριστό έντυπο, ως ακολούθως:

α) Με το έντυπο Κ1 υπολογίζεται η αξία των κτισμάτων κατοικιών, εκτός μονοκατοικιών, καθώς και

των παρακολουθημάτων και των βοηθητικών χώρων αυτών, ανεξάρτητα αν έχουν ή όχι δικά τους χιλιοστά επί του οικοπέδου.

Επίσης, με το έντυπο αυτό υπολογίζεται η αξία των κτισμάτων κατοικιών που χρησιμοποιούνται σαν γραφεία, ιατρεία, βιοτεχνίες και αποθήκες (ισόγειο ή σε όροφο).

Ο τρόπος εκμετάλλευσης των διαμερισμάτων όπως ιδιόχρηση, μίσθωση, τουριστική εκμετάλλευση (ενοικιαζόμενα δωμάτια ή διαμερίσματα, που όμως δεν ανήκουν σε τουριστικό συγκρότημα), δεν διαφοροποιεί τον τρόπο υπολογισμού της αξίας τους που γίνεται με το έντυπο Κ1.

β) Με το έντυπο Κ2 υπολογίζεται η αξία των κτισμάτων μονοκατοικιών, καθώς και των παρακολουθημάτων και βοηθητικών χώρων αυτών ανεξάρτητα αν έχουν ή όχι δικά τους χιλιοστά επί του οικοπέδου. Μονοκατοικία θεωρείται το κτίριο που αποτελεί λειτουργία μία μόνο κατοικία με το τυχόν παρακολουθήματα και βοηθητικούς της χώρας σε ένα ή περισσότερα επίπεδα και η οποία δεν είναι σε επαφή με άλλη κατοικία στο ίδιο οικόπεδο, ανεξάρτητα αν έχει συσταθεί σ' αυτή πράξη οριζόντιας ιδιοκτησίας. Μονοκατοικίες θεωρούνται επίσης κατοικίες σε επαφή οι οποίες βρίσκονται σε όμορες κάθετες ιδιοκτησίες.

Με το ίδιο έντυπο υπολογίζεται η αξία κτισμάτων μεμονωμένων μονοκατοικιών, που χρησιμοποιούνται για τουριστική εκμετάλλευση και δεν ανήκουν σε τουριστικό συγκρότημα.

γ) Με το έντυπο Κ3 υπολογίζεται η αξία των κτισμάτων καταστημάτων, γραφείων, εμπορικών κέντρων, υπεραγορών και γενικά επαγγελματικής στέγης. Επίσης με το ίδιο έντυπο υπολογίζεται η αιτία κτισμάτων βιοτεχνικών οι οποίες στερούνται της σχετικής οικοδομικής άδειας και άδειας λειτουργίας από τον αρμόδιο δημόσιο φορέα, αποθηκών που βρίσκονται σε κτίρια επαγγελματικής στέγης ή επαγγελματικής στέγης κατοικίας καθώς και των παρακολουθημάτων και βοηθητικών χώρων στα κτίρια αυτά, ανεξάρτητα αν έχουν ή όχι δικά τους χιλιοστά επί του οικοπέδου.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι:

1.Ο έλεγχος, προκειμένου να προσδιορίσει την αξία του κρινόμενου, έλαβε υπόψιν του συγκριτικό στοιχείο ακινήτου, η περιγραφή του οποίου είναι αόριστη και ελλιπής, με αποτέλεσμα εξίσου αόριστος και ελλιπής να είναι και ο προσδιορισμός της αξίας του ακινήτου της. Τα ελάχιστα στοιχεία του συγκριτικού στοιχείου που επικαλείται, είναι η έκταση, η τοποθεσία και η απόσταση από τη θάλασσα, δίχως να αναφέρει κι επομένως να λαμβάνει υπ' όψιν άλλα απαραίτητα για τη σύγκριση στοιχεία, όπως το συντελεστή δόμησης, (στο κρινόμενο δύναται να κτιστούν κατά παρέκκλιση έως 400 τ.μ., ενώ στο συγκρινόμενο που είναι 15 φορές μικρότερο δύναται να κτιστούν κατά παρέκκλιση έως και 240 μέτρα), τυχόν πρόσοψη σε επαρχιακή οδό, εάν η απόσταση από τη θάλασσα είναι σε ευθεία γραμμή ή όχι κι αν έχει εύκολη ή δύσκολη πρόσβαση σε αυτή, τη μορφολογία του εδάφους κ.α. **Επίσης ο έλεγχος αναφέρεται στον προσδιορισμό της αξίας των κτισμάτων και συγκεκριμένα αποφαινεται, ομοίως ως άνω λακωνικά, ότι «Κατά τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι για τον προσδιορισμό της αξίας των κτισμάτων έπρεπε**

να χρησιμοποιηθεί το έντυπο K2 (Μονοκατοικία -ενοικιαζόμενα δωμάτια) και όχι αυτό της επαγγελματικής στέγης (K3)...» Σε κανένα σημείο της προσβαλλόμενης έκθεσης δεν αναφέρεται ο τρόπος και οι διατάξεις του νόμου που οδηγήθηκε στην ανωτέρω διαπίστωση.

Επειδή φορολογική αρχή προκειμένου να προσδιορίσει την αξία του κρινόμενου έλαβε υπόψη της τα συγκριτικά στοιχεία που υπήρχαν στην υπηρεσία σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων άρθρο 3 παρ. 2 του Ν.1521/1950 και τις διατάξεις Ν.998/1979.

Επειδή το συγκριτικό στοιχείο που έλαβε υπόψιν του έλεγχος προκειμένου να προσδιορίσει την αξία του κρινόμενου οικοπέδου ήταν το πλέον πρόσφορο που είχε στην διάθεση της η φορολογική αρχή (δεν προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα άλλα συγκριτικά στοιχεία για να αξιολογηθούν), το κρινόμενο πλεονεκτεί λόγω διαφοράς χρόνου φορολογίας, καθόσον ο παράγοντας της οικονομικής κρίσης και της διαφοράς της επιφάνειας ελήφθησαν υπόψη, διότι αν και χρονικά η μεταβίβαση των δύο ακινήτων απέχει 5 έτη, η αύξηση που επιβλήθηκε από την υπηρεσία είναι της τάξης του 4,5% συνολικά το κρινόμενο πλεονεκτεί επιπλέον διότι δύναται να κτιστούν επί αυτού κατά παρέκκλιση έως 400 τ.μ., ενώ στο συγκρινόμενο που είναι 15 φορές μικρότερο δύναται να κτιστούν κατά παρέκκλιση έως και 240 μέτρα. Επομένως ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για το ως άνω κρινόμενο απορρίπτεται ως αβάσιμος. Ο ισχυρισμός όμως της προσφεύγουσας για τον υπολογισμό της αξίας των κτισμάτων με το έντυπο K2 αντί του εντύπου K3 γίνεται δεκτός ως μη δικαιολογημένος.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 19 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλλε στην φορολογική διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη **υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική φορολογική δήλωση** η οποία υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από την φορολογική διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της φορολογικής διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ.1 και 2 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι όταν ο φορολογούμενος αμφιβάλλει σχετικά με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία θα πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη ... ο Γενικός Γραμματέας δύναται να δεχτεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία διαπιστώθηκε η επιφύλαξη εντός ενενήντα ημερών (90) από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης η παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Δ.Ε.Δ. κατά το άρθρο 63 του κώδικα.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 34 του Ν 4174/2013 ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η φορολογική διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνον εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση....

Επειδή στην υποβληθείσα δήλωση ΦΜΑ υπ. αρ./2017, περιγράφεται οικοπέδο εμβαδού 3.453,09 τ.μ., το οποίο βρίσκεται εντός οικισμού και το υπόλοιπο εμβαδού 402,08 τ.μ., εκτός οικισμού με ποσοστό συνιδιοκτησίας επί του ανωτέρω οικοπέδου 61,705%, εξ αδιαιρέτου και δικαίωμα αποκλειστικής χρήσης επί του τμήματος εμβαδού 2.501,17 τ.μ., εκ των οποίων τα 2.409,09 τ.μ. εντός οικισμού και τα 402,08 τ.μ. εκτός οικισμού, πλέον του δικαιώματος αέρος και υψούν ποσοστού 3,085% στο χώρο αποκλειστικής χρήσης έχει ανεγερθεί διώροφος οικοδομή με ισόγειο και υπόγειο συνολικού εμβαδού 477,84 τ.μ., το περιεχόμενο της οποίας ουδέποτε αμφισβητήθηκε, είτε με επιφύλαξη είτε με υποβολή τροποποιητικής δήλωσης κατά τα οριζόμενα των άρθρων 20 και 32 του Ν.4174/2013. Επομένως η αρμόδια Δ.Ο.Υ., προέβη στην έκδοση της άνω πράξης κατά δέσμια αρμοδιότητά της με βάση την ως άνω υποβληθείσα δήλωση.

Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ο έλεγχος προέβη σε διπλή φορολόγηση της αποκλειστικής χρήσης της κάθετης ιδιοκτησίας, κρίνεται απορριπτέος διότι η φορολογική αρχή προέβη στον υπολογισμό της αξίας του τμήματος της αποκλειστικής χρήσης της κάθετης ιδιοκτησίας εμβαδού 2.049,09 τ.μ. με μειωτικό συντελεστή 0,15% σύμφωνα με την ως άνω υποβληθείσα δήλωση.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 του ν. 4174/2013 (Α' 170) ορίζεται:

«Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς.Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.»

Επειδή, σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. **ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο της Δ/νσης** Ελέγχων, της Γενικής Δ/νσης Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: «Παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου» στο κεφάλαιο Β. Λοιπά θέματα στην παράγραφο 1 εδάφιο 4 & 5 αναφέρεται ότι:

«Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωση τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25-02-2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει).

Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοσης της ακυρωθείσας πράξης».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη

νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 και της παρ. 7 της ΠΟΛ 1002/2013 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή η φορολογική διοίκηση δεν τήρησε τον ουσιώδη τύπο της διαδικασίας του άρθρου 64 του Ν 4174/2013, η προσβαλλόμενη πράξη ακυρώνεται ως τυπικά πλημμελής διότι ο έλεγχος προσδιόρισε την αξία των κτισμάτων (διώροφος οικοδομή με ισόγειο και υπόγειο συνολικού εμβαδού 477,84 τ.μ.) με το έντυπο Κ2 (Μονοκατοικία -ενοικιαζόμενα δωμάτια), αντί της προσδιορισθείσας από την προσφεύγουσα με αυτό του εντύπου της επαγγελματικής στέγης (Κ3) χωρίς σε κανένα σημείο της προσβαλλόμενης έκθεσης να αναφέρεται ο λόγος και οι διατάξεις του νόμου που οδήγησαν τον έλεγχο στον ανωτέρω προσδιορισμό.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από 30/10/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ και την ακύρωση της υπ' αριθ./2020 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, λόγω τυπικής πλημμέλειας και όπως ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. προβεί στην επανέκδοση της καταλογισθείσας πράξης κατά το σκεπτικό της παρούσης απόφασης.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.