



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 526

Καλλιθέα 21-09-2021

Αριθ. απόφ.: 2636

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 4738 Β'/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/ τ. Β'/27-04-2017).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30-03-2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α. 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984/12-03-2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30-10-2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30-09-2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

2. Την ΠΟΛ. 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθ. πρωτ./14-04-2021 ενδικοφανή προσφυγή του
..... **του** με Α.Φ.Μ., κατοίκου
..... Τ.Κ., κατά της με αριθ...../2021 οριστικής πράξης διορθωτικού

προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2015, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ. πρωτ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2015, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 22-04-2021 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ.

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

Επί της με αριθ. πρωτ./14-04-2021 ενδικοφανούς προσφυγής του
..... του με 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 με αριθ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνολικός φόρος ύψους **85.987,43€** (διαφορά φόρου ύψους 51.161,68€ πλέον τόκοι/προστίμα ύψους 34.825,75€), βάσει των διατάξεων του Ν. 3842/2010 (κατηγορία Β΄- αδελφός).

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν έκδοσης της με αριθ./2020 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., για τον έλεγχο της με αριθ./2019 αρχικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς, του κληρονομούμενου του, που απεβίωσε στις 22-06-2015 (αριθ. φακέλου Δ.Ο.Υ. ΑΡΓΟΣΤΟΛΙΟΥ: Θ-...../2015) και κατέλειπε ως εξ αδιαθέτου κληρονόμο τον αδελφό του, στα κάτωθι ακίνητα:

1) Ποσοστό ½ εξ αδιαιρέτου σε οικόπεδο εκτάσεως 914,50τμ στο Ο.Τ..... της πόλεως του επί των οδών και, με το εντός αυτού ξενοδοχείο, που αποτελείται από:

α)υπόγειο επιφανείας 604,34τμ (Ε286,91τμ προ του 1960, Ε172,55τμ με την οικοδ. άδεια/1983 και Ε3,22τμ, Ε80τμ, Ε61,66τμ τακτοποίηση με τον Ν.4495/2017),

β)ισόγειο επιφανείας 629,37τμ (Ε286,91τμ προ του 1960, Ε16,02τμ με την οικοδ. άδεια/1961 Ε309,18τμ με την οικοδ. άδεια/1983 και Ε3,22τμ, Ε14,04τμ τακτοποίηση με τον Ν.4495/2017),

γ)α΄ όροφος επιφανείας 621,55τμ (Ε286,91τμ προ του 1960, Ε309,18τμ με την οικοδ. άδεια/1983 και Ε3,22τμ, Ε22,24τμ τακτοποίηση με τον Ν.4495/2017),

δ)β΄ όροφος επιφανείας 619,36τμ (τακτοποίηση με τον Ν.4495/2017),

ε)απόληξη κλιμακοστασίου επιφανείας Ε29,50τμ (τακτοποίηση με τον Ν.4495/2017).

2) Ποσοστό ½ εξ αδιαιρέτου σε οικόπεδο εκτάσεως 145,26τμ στο Ο.Τ..... της πόλεως του επί της οδού, με το εντός αυτού ξενοδοχείο, που αποτελείται από υπόγειο, ισόγειο, α΄ όροφο και β΄ όροφο επιφανείας κάθε ορόφου 143,89τμ (με την οικοδ. άδεια/1983).

3) Ποσοστό $\frac{1}{2}$ εξ αδιαιρέτου σε οικόπεδο εκτάσεως 117,20τμ στο Ο.Τ..... της πόλεως του επί των οδών και, με το εντός αυτού ξενοδοχείο, που αποτελείται από:

α)υπόγειο επιφανείας 3,56τμ (με την οικοδ. άδεια/1983),

β)ισόγειο επιφανείας 115,46τμ (Ε111,90τμ με την οικοδ. άδεια/1977 και Ε3,56τμ με την οικοδ. άδεια/1983),

γ)α' όροφος επιφανείας 115,46τμ (Ε111,90τμ με την οικοδ. άδεια/1977 και Ε3,56τμ με την οικοδ. άδεια/1983),

δ)β' όροφος επιφανείας 115,46τμ (Ε111,90τμ με την οικοδ. άδεια/1977 και Ε3,56τμ με την οικοδ. άδεια/1983),

4) Ποσοστό $\frac{1}{2}$ εξ αδιαιρέτου σε οικόπεδο εκτάσεως 68,81τμ στο Ο.Τ..... της πόλεως του επί της οδού, με το εντός αυτού ξενοδοχείο, που αποτελείται από ισόγειο, α' όροφο και β' όροφο επιφανείας 52,71τμ εκάστου ορόφου (Ε49,21τμ εκάστου ορόφου με την οικοδ. άδεια/1977 και 3,50τμ εκάστου ορόφου με τακτοποίηση με τον Ν.4495/2017).

Για τα ανωτέρω ακίνητα συνολικής αξίας 1.196.469,17€ (περιλαμβάνονται έπιπλα-σκεύη ποσού 38.595,78€), κατατέθηκε από τον προσφεύγοντα η με αριθ./2019 δήλωση φόρου κληρονομιάς του κληρονομούμενου του, η φορολογητέα αξία των οποίων υπολογίστηκε με το έντυπο Κ6 (Ξενοδοχεία και γενικά Τουριστικές Εγκαταστάσεις-Νοσηλευτήρια και Ευαγή Ιδρύματα).

Από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε από την Δ.Ο.Υ. διαπιστώθηκε ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις χρήσης του εντύπου Κ6 για το σύνολο της επιφανείας του κτιριακού συγκροτήματος επιφανείας 3.587,75τμ, παρά μόνο για τμήμα αυτού επιφανείας 1.377,15τμ, που έχει κτιστεί βάσει της μοναδικής άδειας οικοδομής ειδικού κτιρίου με αριθ./1983, ενώ για το υπόλοιπο τμήμα η αξία υπολογίστηκε με τη χρήση των εντύπων επαγγελματικής στέγης Ε2 για το ισόγειο και Ε1 για τους ορόφους, συνολικής αξίας 1.452.275,57€ (περιλαμβάνονται έπιπλα-σκεύη ποσού 46.847,66€).

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τα στοιχεία από την υποβληθείσα δήλωση και μετά τις προαναφερθείσες διαπιστώσεις, συνέταξε και επέδωσε στις 22-12-2020 στον εξουσιοδοτημένο δικηγόρο του προσφεύγοντα, το με ημερομηνία θεώρησης 09-12-2020 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 και την με αριθ. id/...../2020 προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, προκειμένου να υποβάλλει τις απόψεις του εντός 20ημέρου.

Ο προσφεύγων υπέβαλε το με αριθ. πρωτ...../2021 έγγραφό του με τις ενστάσεις-αντιρρήσεις του για τον προσδιορισμό της αξίας του ακινήτου ως ειδικού κτιρίου, επισυνάπτοντας και το με αριθ. πρωτ./2020 έγγραφο του τμήματος έκδοσης αδειών, της Δ/σης Υπηρεσίας Δόμησης του Δήμου, το οποίο δεν λήφθηκε υπόψη από τον έλεγχο.

Με το με αριθ. πρωτ./2021 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. υπήρξε επικοινωνία της υπηρεσίας με αρμόδιο τμήμα του Υπουργείου Οικονομικών, προκειμένου να δοθούν διευκρινίσεις για τον προσδιορισμό της αξίας του ακινήτου ως ειδικού κτιρίου και στη συνέχεια μετά την με αριθ. πρωτ./2021 απάντηση, εκδόθηκε η με αριθ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η προσφυγή και να ακυρωθεί άλλως τροποποιηθεί η προσβαλλόμενη πράξη, ώστε να υπολογιστεί η αξία του ενιαίου κτιρίου, στο σύνολο της επιφανείας του, ως ξενοδοχείο, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

Δυσβάστακτο το ποσό του καταβλητέου φόρου για υπόλοιπο τμήμα (πέραν αυτού των 1.377,15τμ για το οποίο υπάρχει άδεια οικοδομής ειδικού κτιρίου), με τη χρήση των εντύπων επαγγελματικής στέγης Ε2 για το ισόγειο και Ε1 για τους ορόφους, που οδηγεί σε πολύ μεγαλύτερη φορολογητέα αξία. Η επίμαχη άδεια με αριθ...../1983 αναφέρεται σε ειδικό κτίριο, καταλαμβάνει το σύνολο του ενιαίου κτιριακού συγκροτήματος «.....» στο, αναγνωρίζοντας αυτό ως ξενοδοχείο. Εξάλλου σύμφωνα με τα χαρακτηριστικά της οικοδομής και το διάγραμμα κάτοψης των ορόφων, εξυπηρετεί χρήση μη προοριζόμενη για κατοικία ή κατάστημα, όπως φαίνεται και στην με αριθ...../1983 οικοδ. άδεια με τη χρήση συντελεστών δόμησης ξενοδοχείου.

Επιπλέον το υπάρχον σήμα λειτουργίας της αρμόδιας αρχής του ΕΟΤ, εκδόθηκε για το σύνολο του κτιριακού συγκροτήματος, το οποίο ως κτίριο ξενοδοχείου δηλώνεται στο έντυπο Ε9 κωδικός κατηγορίας ακινήτου 9 και το ίδιο αντιμετωπίζεται από την φορολογική αρχή στη φορολογία εισοδήματος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ 1 περ. α' του Ν. 2961/2001 σε φόρο υποβάλλεται περιουσία α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς, είτε σε αλλοδαπούς.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2961/2001 υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν. 2961/2001 η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9 του Ν. 2961/2001 ως αξία των αντικειμένων της χρήσης για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στα άρθρα 10 έως και 18 του ιδίου νόμου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 περ. Β' παρ.1 «περί αντικειμενικής αξίας» του Ν.2961/2001 για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης που είναι καθορισμένες από πριν, κατά ζώνες ή οικοδομικά

τετράγωνα και κατ' είδος ακινήτου (αντικειμενικός προσδιορισμός), όπως αστικό ακίνητο, μονοκατοικία, διαμέρισμα, κατάστημα, αγρόκτημα κ. α.

Οι τιμές εκκίνησης αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων, όπως για τα διαμερίσματα η παλαιότητα, η θέση στο Ο.Τ. ή στον όροφο της πολυκατοικίας, για τα καταστήματα η εμπορικότητα δρόμου, το πατάρι, το υπόγειο, για τα αγροκτήματα η καλλιεργητική αξία, η τουριστική, η παραθεριστική σημασία κ.α.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Ν. 2961/2001 ο προσδιορισμός της αξίας των κινητών που περιλαμβάνονται μεταξύ των στοιχείων της κληρονομιάς γίνεται με κάθε αποδεικτικό στοιχείο. Μεταξύ της κληρονομιάς θεωρείται ότι περιλαμβάνονται και επίπλα. Η αξία των επίπλων υπολογίζεται ίση με το 1/30 της αξίας των κτισμάτων που περιλαμβάνονται στην κληρονομιά και επιτρέπεται στο Δημόσιο και στον υπόχρεο να αποδείξουν με κάθε νόμιμο τρόπο ότι η αξία αυτή είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ.2 του Ν.2961/2001, η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης αρχίζει: α) από το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, για τους εξ αδιαθέτου κληρονόμους.....

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 81 παρ.3 του Ν. 2961/2001 όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο Γ.10 του άρθρου 3 του Ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α 85/7.4.2014), ορίζεται ότι:

Ο φόρος βεβαιώνεται με βάση:

α) τις δηλώσεις που υποβάλλονται.....

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ.14 του Ν.3842/2010 (Φ.Ε.Κ. 58/23-04-2010), σε αντικατάσταση του άρθρου 29 του Ν.2961/2001, οι δικαιούχοι της κτήσης περιουσιακών στοιχείων ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται σε κάποια από τις τρεις κατηγορίες, για τις οποίες ισχύει χωριστή φορολογική κλίμακα. Οι διατάξεις αυτές αφορούν υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από 23-04-2010.....

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Β΄: Αφορά κληρονομική μερίδα που περιέρχεται σε: α) οι κατιόντες εξ αίματος τρίτου και επόμενων βαθμών, β) οι ανιόντες εξ αίματος δεύτερου και επόμενων βαθμών, γ) τα εκούσια ή δικαστικά αναγνωρισθέντα τέκνα έναντι των ανιόντων του πατέρα που τα αναγνώρισε, δ) οι κατιόντες του αναγνωρισθέντος έναντι του αναγνωρίσαντος και των ανιόντων αυτού, ε) οι αδελφοί (αμφιθαλείς ή ετεροθαλείς), στ) οι συγγενείς εξ αίματος τρίτου βαθμού εκ πλαγίου, ζ) οι πατριοί και οι μητρίες, η) τα τέκνα από προηγούμενο γάμο του συζύγου, θ) τα τέκνα εξ αγχιστείας (γαμπροί - νύφες) και ι) οι ανιόντες εξ αγχιστείας (πεθεροί - πεθερές).

Κλιμάκια (ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (ευρώ)
30.000	-	-	30.000	-
70.000	5	3.500	100.000	3.500

200.000	10	20.000	300.000	23.500
Υπερβάλλον	20			

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 58, όπως αυτές ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις της περίπτωσης α΄ της παρ.7 του άρθρου 3 του Ν.4337/2015 προβλέπεται ότι στην περίπτωση κατά την οποία το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση (αρχική/ τροποποιητική) υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) επί του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) επί του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το είκοσι τοις εκατό (20%) και έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.

Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το ποσό του φόρου που αναλογεί στην μη υποβληθείσα δήλωση.

Ο παρών κώδικας τίθεται σε ισχύ από 01-01-2014 (01-01-2015 για ΚΕΦΑΛΑΙΟ) εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδία διατάξεις.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1310/27-12-1996 με θέμα «προσδιορισμός κατ' άρθρο 41α του Ν.1249/1982 με αντικειμενικά κριτήρια, αξίας κτισμάτων ακινήτων τα οποία βρίσκονται σε περιοχές όπου δεν ισχύει το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού», διευκρινίζονται τα εξής:

‘Άρθρο 2 παρ.2 περί κατάταξης ακινήτων, περ. στ’ για εφαρμογή εντύπου Κ6: στ) Με το έντυπο Κ6 υπολογίζεται η αξία των κτισμάτων κτιρίων και εγκαταστάσεων, ξενοδοχείων, μοτέλ, μπανγκαλόους, ξενώνων και κάμπινγκ καθώς και χώρων όπου λειτουργούν καζίνο είτε εντός των Ξενοδοχειακών μονάδων είτε ανεξάρτητα και οι οποίοι λογίζονται ως ξενοδοχεία πολυτελείας.....

Άρθρο 8 παρ.1 περί φορολογητέας αξίας ξενοδοχείων και γενικά τουριστικών εγκαταστάσεων (Κ6),..... για όλα τα ακίνητα που η αξία των κτισμάτων τους υπολογίζεται με το έντυπο Κ6 πρέπει να υπάρχει και να προσκομίζεται άδεια οικοδομής ειδικού κτιρίου ή η τελευταία αναθεώρησή της (περίπτωση διαρρυθμίσεων ή αλλαγής χρήσης), καθώς και άδεια λειτουργίας από την αρμόδια δημόσια υπηρεσία. Όταν δεν υπάρχει οικοδομική άδεια, αποδεικτικό στοιχείο της χρήσης μπορεί να αποτελέσει κάθε πρόσφορο δημόσιο έγγραφο. Σε περίπτωση που έχει διακοπεί η λειτουργία λόγω παύσης των εργασιών της στεγαζόμενης σ’ αυτά επιχείρησης ή δραστηριότητας προσκομίζεται η άδεια λειτουργίας της τελευταίας δραστηριότητας πριν τη διακοπή.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1099/11-07-2005 με θέμα: Οδηγίες και διευκρινήσεις σχετικά με την ορθή και ενιαία εφαρμογή των εντύπων Κ4, Κ5, Κ6, Κ7, Κ8 και για τον υπολογισμό της αντικειμενικής αξίας κτισμάτων ακινήτων ειδικών κατηγοριών, διευκρινίζονται τα εξής:

Όπως είναι γνωστό από 30-12-1996 εφαρμόζεται η με αριθ. 1129485/479/Γ0013/ΠΟΛ. 1310/03-12-1996 απόφαση του Υπ. Οικονομικών με την οποία προσδιορίζεται η αξία κτισμάτων ακινήτων, τα οποία βρίσκονται σε περιοχές όπου δεν ισχύει το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού καθώς και η αριθ. 1129478/480/Γ0013/ΠΟΛ. 1311/03-12-1996 απόφαση με την οποία ορίζεται ο τύπος και το περιεχόμενο εννέα φύλλων υπολογισμού φορολογητέας αξίας ακινήτων που βρίσκονται σε περιοχές εκτός σχεδίου ή εντός σχεδίου όπου δεν ισχύει το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας τους (έντυπα Κ1, Κ2, Κ3) καθώς και ειδικών κτιρίων οπουδήποτε κι αν βρίσκονται (έντυπα Κ4, Κ5, Κ6, Κ7, Κ8, Κ9).

Ειδικότερα σύμφωνα με τις διατάξεις της αρ.1129485/Γ0013/ΠΟΛ.1310/03-12-1996 απόφασης του Υπ. Οικονομικών (άρθρ., παράγρ. δ έως και θ, παραγρ.1 άρθρ. 6, 7, 8, 9 και 10) πρέπει να υπάρχει και να προσκομίζεται οικοδομική άδεια για το συγκεκριμένο είδος κτιρίου ή η τελευταία αναθεώρησή της (περίπτωση διαρρυθμίσεων ή αλλαγής χρήσης). Όταν δεν υπάρχει οικοδομική άδεια αποδεικτικό στοιχείο της χρήσης μπορεί να αποτελέσει κάθε πρόσφορο δημόσιο έγγραφο. Με την αριθ. 1080817/20/16-06-1998 γνωμοδότηση της αρμόδιας επιτροπής του αρθρ.41 Ν.1249/82, διευκρινίσθηκε ότι στην έννοια του «πρόσφορου δημοσίου εγγράφου» νοείται κάθε έγγραφο το οποίο αποδεικνύει ότι έχει εκδοθεί οικοδομική άδεια για το συγκεκριμένο είδος κτιρίου.

Επομένως απαραίτητη προϋπόθεση εφαρμογής των εντύπων Κ4, Κ5, Κ6, Κ7, Κ8 και Κ9 είναι η ύπαρξη οικοδομικής άδειας για το συγκεκριμένο είδος κτιρίου. Διευκρινίζεται ότι η έλλειψη οικοδομικής άδειας ειδικού κτιρίου, που μπορεί να οφείλεται είτε σε μη υποχρέωση έκδοσης

(παλαιά κτίρια), είτε σε αυθαίρετη κατασκευή, είτε σε απώλειά της (που δεν μπορεί να επιβεβαιωθεί), είτε γιατί η έκδοσή της αφορά άλλο είδος κτιρίου κλπ, είναι απαγορευτική για τη χρήση των παραπάνω εντύπων

Επίσης με την παραπάνω απόφαση (παραγρ.1, αρθρ. 6, 8, 9) ορίζεται ότι για τις κατηγορίες των κτισμάτων: α. Σταθμών αυτοκινήτων - Βιομηχανικών και Βιοτεχνικών κτιρίων (έντυπο Κ4), β. Ξενοδοχείων και γενικά τουριστικών εγκαταστάσεων - Νοσηλευτηρίων και Ευαγών Ιδρυμάτων (έντυπο Κ6) και γ. Εκπαιδευτηρίων (έντυπο Κ7), εκτός της σχετικής οικοδομικής άδειας, πρέπει να υπάρχει και να προσκομίζεται και η προβλεπόμενη άδεια λειτουργίας από την αρμόδια υπηρεσία. Σε περίπτωση που έχει διακοπεί η λειτουργία λόγω παύσης των εργασιών της στεγαζόμενης σ' αυτά επιχείρησης ή δραστηριότητας, προσκομίζεται η άδεια λειτουργίας της τελευταίας δραστηριότητας πριν από τη διακοπή.

Προϋπόθεση λοιπόν για την εφαρμογή των εντύπων Κ4, Κ6 και Κ7, είναι η ύπαρξη τόσο οικοδομικής άδειας ειδικού κτιρίου, όπως ορίζεται παραπάνω, όσο και η αντίστοιχη άδεια λειτουργίας η προβλεπόμενη για το συγκεκριμένο είδος ακινήτου.

Σε περίπτωση που η χρήση του κτιρίου είναι διαφορετική από αυτήν που προέβλεπε η αρχική άδεια λειτουργίας για την οποία εκδόθηκε η αντίστοιχη οικοδομική άδεια για το συγκεκριμένο είδος ακινήτου ο υπολογισμός της αντικειμενικής αξίας του δεν θα γίνεται με ειδικό έντυπο (Κ4, Κ6, και Κ7). Δηλαδή αν το κτίριο δεν χρησιμοποιείται όπως προβλεπόταν από την αρχική άδεια οικοδομής και την αντίστοιχη αρχική άδεια λειτουργίας του, αλλά χρησιμοποιείται για την στέγαση επιχείρησης ή επιχειρήσεων με διαφορετικές της αρχικής άδειες λειτουργίας, χρήσεις, τότε δεν πληροί τις προϋποθέσεις για τον υπολογισμό της αντικειμενικής αξίας του με τα έντυπα Κ4, Κ6, Κ7.

Σε όλες τις περιπτώσεις ειδικών κατηγοριών ακινήτων εφ' όσον δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις χρήσης των ειδικών εντύπων Κ4, Κ5, Κ6, Κ7, Κ8 και Κ9 (άδεια οικοδομής και άδεια λειτουργίας όπου αυτή απαιτείται) ο υπολογισμός της αντικειμενικής τους αξίας θα γίνεται με τη χρήση των αντίστοιχων εντύπων της επαγγελματικής στέγης, που για όλες τις εκτός σχεδίου και εντός σχεδίου αλλά εκτός αντικειμενικού συστήματος περιοχές είναι το έντυπο Κ3, ενώ για τις εντός σχεδίου και εντός αντικειμενικού συστήματος περιοχές είναι τα έντυπα ένα και δύο κατά περίπτωση και συγκεκριμένα το έντυπο 1 για τους ορόφους και το 2 για το ισόγειο.

Επειδή υποβλήθηκε η με αριθ./2019 αρχική δήλωση φόρου κληρονομίας του κληρονομούμενου του, που απεβίωσε στις 22-06-2015 (αριθ. φακέλου Δ.Ο.Υ. ΑΡΓΟΣΤΟΛΙΟΥ: Θ-...../2015) και κατέλειπε στον προσφεύγοντα τα προαναφερθέντα κληρονομιαία ακίνητα (ξενοδοχείο «.....») συνολικής επιφανείας 3.587,75τμ, που βρίσκονται στο Ο.Τ..... εντός της πόλεως του,

των οποίων η φορολογητέα αξία υπολογίστηκε με το έντυπο υπολογισμού αξίας κτισμάτων ειδικών κτιρίων Κ6.

Επειδή στο συγκεκριμένο κτιριακό συγκρότημα (ξενοδοχείο «.....») συνολικής επιφανείας 3.587,75τμ που κτίστηκε σταδιακά, τμήμα του έχει ανεγερθεί πριν το έτος 1960 χωρίς να προσκομισθεί οικοδομική άδεια, τμήμα έχει ανεγερθεί με τις με αριθ...../1961 και/1977 οικοδομικές άδειες και τμήμα επιφανείας 1.377,15τμ έχει ανεγερθεί βάσει της μοναδικής άδειας ειδικού κτιρίου με αριθ...../1983.

Επειδή κατά τη διενέργεια ελέγχου που πραγματοποιήθηκε, διαπιστώθηκε ότι: α)για το τμήμα του κτίσματος επιφανείας 1.377,15τμ πληρούνται οι προϋποθέσεις χρήσης του εντύπου Κ6, καθώς υπάρχει άδεια οικοδομής ειδικού κτιρίου και άδεια λειτουργίας της τελευταίας δραστηριότητας πριν από τη διακοπή λειτουργίας αυτού στις 30-11-2012 και β)για το υπόλοιπο τμήμα δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις χρήσης του εντύπου Κ6, συνεπώς η αξία του υπολογίστηκε με τη χρήση των εντύπων επαγγελματικής στέγης Ε2 για το ισόγειο και Ε1 για τους ορόφους.

Επειδή ο έλεγχος, προκειμένου να τεκμηριώσει τις απόψεις του, ζήτησε την άποψη του Αυτοτελούς Τμήματος Εκτιμήσεων & Προσδιορισμού Αξιών Ακινήτων της Γενικής Γραμματείας Οικονομικής Πολιτικής του Υπουργείου Οικονομικών με το με αριθ. πρωτ...../2021 έγγραφο, επισυνάπτοντας φωτοαντίγραφα των με αριθ...../1961,/1977 &/1982 οικοδομικών αδειών του Πολεοδομικού Γραφείου, το με αριθ. πρωτ./2020 έγγραφο της Δ/σης Δόμησης του Δήμου καθώς και την με αριθ...../2018 δήλωση ένταξης στο Ν.4495/2017, σχετικά με τα έντυπα που απαιτούνται για τον υπολογισμό της αντικειμενικής αξίας του επίμαχου ακινήτου.

Επειδή η με αριθ. πρωτ./2021 απάντηση της ανωτέρω υπηρεσίας του Υπουργείου Οικονομικών αναφέρει τα κάτωθι:

«Σε απάντηση του παραπάνω α)σχετικού και σε συνέχεια του β) σχετικού εγγράφου μας που αφορά κληρονομαίο ακίνητο-ξενοδοχείο στο, σας γνωρίζουμε τα εξής: Σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις της αρ.πρωτ.1129485/479/Γ0013/03-12-1996 ΠΟΛ.1310 ΦΕΚ 1152/Β΄/96 απόφασης Υπουργού Οικονομικών, το έντυπο Κ6 (υπολογισμός αξίας κτισμάτων ειδικών κτιρίων-Ξενοδοχείο με αντικειμενικά κριτήρια) μπορεί να χρησιμοποιηθεί μόνο για το κτίσμα της υπ΄ αριθ...../1983 οικοδομικής άδειας, το οποίο πληρεί τις προϋποθέσεις δηλαδή οικοδομική άδεια ειδικού κτιρίου και αντίστοιχη άδεια λειτουργίας.

Για τον υπολογισμό της Αντικειμενικής Αξίας των υπολοίπων κτισμάτων του ακινήτου θα χρησιμοποιηθεί το έντυπο της επαγγελματικής στέγης Ε2 για το ισόγειο και το έντυπο Ε1 για τους ορόφους».

Επειδή μετά τα προαναφερθέντα προκύπτει ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις χρήσης του ειδικού εντύπου Κ6 στη συνολική επιφάνεια των 3.587,75τμ, παρά μόνο για το τμήμα κτιρίου επιφανείας 1.377,15τμ, απορρίπτεται ως αβάσιμος ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος.

Ο υπολογισμός της αντικειμενικής αξίας του υπολοίπου τμήματος του επίμαχου κτιρίου θα γίνει με τη χρήση εντύπων επαγγελματικής στέγης Ε2 για το ισόγειο και Ε1 για τους ορόφους.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν. 4174/2013 η φορολογική διοίκηση έχει υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για την νομική βάση τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ./14-04-2021 ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ. και την **επικύρωση** της με αριθ...../2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομίας έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2015, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Αριθ. πράξης:...../2021

ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ	51.161,68€
ΤΟΚΟΙ/ΠΡΟΣΤΙΜΑ	34.825,75€
ΣΥΝΟΛΟ	85.987,43€

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤ. ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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