



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 02/02/2024

Αριθμός απόφασης: 327

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.
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. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, κατοίκου, κατά της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, με χρονολογία φορολογίας την, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φόρου δωρεάς του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.
6. Τις απόψεις του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, με χρονολογία φορολογίας την καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 7.953,10 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 3.976,55 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **11.929,65 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν.2961/2001 και του άρθρου 58 του ν.4987/2022.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου δωρεάς Ν.2961/01 Φορολογία κληρονομιών-δωρεών και Ν.4987/22 Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις του 3ου ΕΛΚΕ Αττικής, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του ως άνω ελεγκτικού κέντρου. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ. πρωτ. έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.

Ιστορικό

Ο υπέβαλε στις στη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, τις με αριθμ. εμπρόθεσμες δηλώσεις Φόρου δωρεάς-γονικής παροχής, με τις οποίες δήλωσε τη μεταβίβαση 7.081 και 15.608 μετοχών στην αντίστοιχα, της ανώνυμης εταιρείας με αξία μετοχής 108,864 ευρώ, στους ανωτέρω δωρεοδόχους, με ΦΥΛΛΑ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ αξίας ακινήτου επαγγελματικής στέγης με τα ΕΝΤΥΠΑ Ε1 και Ε2. Στη συνέχεια στις υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, τις με αριθμ. τροποποιητικές δηλώσεις Φόρου δηλώσεις Φόρου δωρεάς-γονικής παροχής, με τις οποίες τροποποίησε την αξία της μετοχής της παραπάνω ανώνυμης εταιρείας σε 104,07 ευρώ, αλλάζοντας τον τρόπο υπολογισμού των ακινήτων και χρησιμοποιώντας αυτήν τη φορά το ΕΝΤΥΠΟ Κ4, υπολογισμός αξία κτισμάτων ειδικών κτιρίων με αντικειμενικά κριτήρια. Ως εκ τούτου, η υπόθεση διαβιβάστηκε με το υπ' αριθμ. πρωτ. έγγραφό της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς στο 3^ο ΕΛΚΕ Αττικής λόγω αρμοδιότητας, προκειμένου να διενεργηθεί έλεγχος για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν.Δ 118/1973 Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών και δωρεών, ο οποίος κυρώθηκε και ισχύει με το Ν.2961/2001, στις παραπάνω δηλώσεις φόρου Δωρεάς/Γονικής Παροχής και να ελεγχθεί η ορθή αποτίμηση της αξίας των μετοχών της μεταβιβασθείσας Α.Ε. Όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, από τον εμπορικό έλεγχο της εταιρείας σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1055/2003, για την φορολογητέα αξία των μεταβιβασθέντων μετοχών την διαπιστώθηκε διαφορά μεταξύ των παγίων της εταιρείας, όπως αυτή προσδιορίστηκε κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης και της εμφανιζόμενης στα βιβλία αξία κτήσης αυτών, ποσού 4.007.131,00 ευρώ. ήτοι

ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΗ ΑΞΙΑ (.....)	4.457.864,61 €
-------------------------------------	----------------

ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ βάσει βιβλίων (ΔΗΛΩΘΕΙΣΑ)	450.733,61 €
ΔΙΑΦΟΡΑ	4.007.131,00 €

Ο υπολογισμός της αξίας των κτισμάτων την (ημερομηνία υποβολής δηλώσεων δωρεάς/γονικής παροχής μετοχών) έγινε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν.1249/82 περί αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας ακινήτων. Συγκεκριμένα:

Αξία οικοπέδου: 4.324.086,08 (ως συνημμένο φύλλο υπολογισμού ΕΝΤΥΠΟ 3)

Τα κτίρια που υφίστανται στο παραπάνω οικόπεδο είναι διατηρητέα σύμφωνα με το και είναι τα εξής:

α) Κτίριο Λεβητοστασίου (διατηρητέο μαζί με την καμινάδα του):

Κάλυψη: 138,27 τ.μ. Δόμηση: 310,28 τ.μ. Και συγκεκριμένα ισόγειο επιφάνειας 138,27 τ.μ, Α΄ όροφος 138,27 τ.μ και Β΄ όροφος 33,74 τ.μ.

β) Κτίριο σπορελαιουργίας (διατηρητέο τμήμα βάθους 5,65 μ - μέχρι τον κορφιά της στέγης):

$E=47,78 \times 5,65=269,96$ τ.μ. Δόμηση: $E=269,96+76,73=346,63$ τ.μ από το οποίο τμήμα $5 \times 11,65 \text{ τ.μ.} = 62,15$ τ.μ. είναι ασκεπές (ως συνημμένη τεχνική έκθεση-βεβαίωση μηχανικού)

Η αξία τους προσδιορίστηκαν με το ΕΝΤΥΠΟ Κ4, ως ΕΙΔΙΚΑ ΚΤΙΡΙΑ ΜΕ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΑ ΚΡΙΤΗΡΙΑ και είναι ως εξής:

Κτίριο Λεβητοστασίου αξία: 76.423,33 (ως συνημμένο ΕΝΤΥΠΟ Κ4)

Κτίριο Σπορελαιουργίας αξία: 57.355,20 (ως συνημμένο ΕΝΤΥΠΟ Κ4)

A/A	Ακίνητα	Αντικειμενική αξία	Αξία Κτήσης βάσει βιβλίων	Διαφορά
1	Γήπεδα - οικόπεδα	4.324.086,08	450.733,61	3.873.352,47
2	Κτίριο Λεβητοστασίου	76.423,33	0,00	76.423,33
3	Κτίριο Σπορελαιουργίας	57.355,20	0,00	57.355,20
ΣΥΝΟΛΟ		4.457.864,61	450.733,61	4.007.131,00

Με βάση την παραπάνω διαφορά παγίων, τα υπόλοιπα οικονομικά δεδομένα και σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της υπ' αριθμ. 1031583/253/Α'0013/ΠΟΛ.1055/1-4-2003 Α.Υ.Ο. (ΦΕΚ 477 ΤΒ' /21-4-2003), προσδιορίστηκε η φορολογητέα αξία των μεταβιβασθέντων λόγω δωρεάς 38.500 ονομαστικών μετοχών της εταιρείαςως ακολούθως:

Συνολική Αξία Επιχείρησης	Αριθμός Μετοχών	Φορολογητέα αξία μετοχής
4.781.967,35	38.500	124,21

Με βάση τα ανωτέρω, η αξία εκάστης μετοχής της εταιρείας κατά τηνπροσδιορίστηκε σε 124,21 ευρώ και συνεπώς η φορολογητέα αξία των μεταβιβασθέντων στην προσφεύγουσα μετοχών και ο προσδιορισμός του φόρου δωρεάς διαμορφώθηκε ως εξής:

Αξία μετοχής	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά
7.081 μετοχές X 108,864 (βάσει δήλωσης) και 7.081 μετοχές X 124,21 (βάσει ελέγχου)	770.866,13	879.531,01	79.531,01

Μείον: αφορολόγητο ποσό βάσει του Ν.4839/21	800.000,00	800.000,00	0,00
Φορολογητέα αξία		79.531,01	79.531,01
Υπολογισμός αναλογούντος φόρου		7.953,10	7.953,10
Πλέον: προστίμου φόρου άρθρου 58 ν.4987/22		3.976,55	3.976,55
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		11.929,65	11.929,65

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής η με αριθμ. προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς, με χρονολογία φορολογίας την

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση, άλλως τροποποίηση και μεταρρύθμιση προς το καλύτερο της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Λανθασμένος υπολογισμός από την ελεγκτική αρχή της αξίας των δωρηθέντων ακινήτων με τη χρήση του εντύπου Κ4, καθώς η χρήση των εντύπων Κ4 για τον υπολογισμό της αξίας των κτισμάτων γίνεται όταν υπάρχει «ειδικό κτίριο». Στην προκειμένη περίπτωση, τα κτίρια της εταιρείας δεν φέρουν τέτοιο χαρακτηρισμό, γεγονός το οποίο προκύπτει ξεκάθαρα από την οικοδομική άδεια. Περαιτέρω, όπως προκύπτει από την από σαφή έγγραφη απάντηση του ΑΤΕΠΑΑ του Υπουργείου Οικονομικών κατόπιν έγγραφου αιτήματός τους, για την περίπτωση τους, ο τρόπος υπολογισμού με τα έντυπα Ε1 και Ε2 της επαγγελματικής χρήσης είναι ο ορθός τρόπος υπολογισμού του ακινήτου, δηλαδή του οικοπέδου και των επ' αυτού κτισμάτων, και κατ' επέκταση των μεταβιβασθεισών μετοχών. Ως εκ τούτου ισχύει ο τρόπος υπολογισμού των μετοχών σύμφωνα με την αρχική υπ' αριθμ. δήλωση Φόρου Δωρεάς στη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, οπότε έπρεπε να αγνοηθούν οι μεταγενέστερες δυο τροποποιητικές δηλώσεις. Τέλος από τις, δηλαδή σε χρόνο πριν από την υποβολή των αρχικών δηλώσεων στις, είχε εγκριθεί από το ΓΕΜΗ το νέο καταστατικό της εταιρείας, με το οποίο μετονομάστηκε από και μεταβλήθηκε ο σκοπός της, ο οποίος δεν έχει πλέον καμιά σχέση με οποιαδήποτε βιομηχανική δραστηριότητα. Με βάση τα ανωτέρω, η εμμονή του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής στην επιλογή της λανθασμένης μεθόδου υπολογισμού και στην επιβολή διαφοράς φόρου δωρεάς είναι ανατιολόγητη κατά παράβαση της θεμελιώδους αρχής για την έκδοση αιτιολογημένων πράξεων εκ μέρους της Διοίκησης. Η ελεγκτική αρχή όφειλε να εμείνει στις αρχικές δηλώσεις που είχαν υποβληθεί, οι οποίες είχαν ως κριτήριο υπολογισμού της αξίας των ένδικων ακινήτων με χρήση των εντύπων Ε1 και Ε2 της επαγγελματικής χρήσης και για τις οποίες έχει εξοφληθεί πλήρως ο αναλογών φόρος. Με την απόφασή της να βασιστεί στην εσφαλμένη χρήση του εντύπου Κ4 για τον υπολογισμό της αξίας των ένδικων ακινήτων, οδηγήθηκε στην εσφαλμένη κρίση με την οποία υπολογίζεται σημαντική διαφορά στην αξία των ακινήτων και κατ' επέκταση του καταβλητέου φόρου, όπως αυτή αναλύεται λεπτομερώς πιο πάνω και με εσφαλμένη και ανεπαρκή αιτιολογία να επιβάλει τις οριστικές προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής πρόσθετου φόρου.

- Επικουρικά, ο υπολογισμός της αξίας των επίμαχων ακινήτων από την ελεγκτική αρχή με τα έντυπα Ε3 και Κ4 είναι σε κάθε περίπτωση εσφαλμένος. Συγκεκριμένα, η ορθή Τιμή οικοπέδου

(Τ.Ο) είναι 315,00 αντί της ληφθείσας από το 3^ο ΕΛΚΕ Αττικής τιμής 330,90 και ο Σ.Α.Ο. 1,00 αντί της ληφθείσας τιμής 1,06. Επιπλέον, στο έντυπο Κ4 σχετικά με το κτίριο σπορελαιουργίας ο συντελεστής τρόπου κατασκευής και εξοπλισμού λανθασμένα προσδιορίζεται σε 0,80, ενώ η κατασκευή είναι λιθοδομή με σκέτη λάσπη, όποτε ο συντελεστής έπρεπε να είναι 0,40. Τέλος, στο κτίριο του λεβητοστασίου λανθασμένα επιφάνεια 172,01 τ.μ έχει υπολογιστεί ως γραφεία, πρατήρια πώλησης και εκθετήρια και συνεπώς είναι αυθαίρετη η χρήση του συντελεστή 1,40. Επίσης, ο υπολογισμός της αξίας του λεβητοστασίου πρέπει να γίνει με δύο φύλλα υπολογισμού, προκειμένου σε τμήμα αυτού να συνυπολογιστεί ο συντελεστής 0,30 στέγης από λαμαρίνα και ακόμη, σύμφωνα με νεότερη μέτρηση του μηχανικού κου Α.η συνολική επιφάνεια του κτιρίου είναι 282,63 τ.μ και όχι 310,28 τ.μ. Εξ' αυτών 76,47 τ.μ είναι καλυμμένα με λαμαρίνα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4987/2022:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης.

.....»

Επειδή στις διατάξεις του ν. 2961/2001 ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 1 Επιβολή φόρου

1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον παρόντα νόμο.

2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο.

Άρθρο 3 Περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο

1. Στο φόρο υποβάλλεται:

α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς.

β) Η κείμενη στην αλλοδαπή ενσώματη ή ασώματη κινητή περιουσία Έλληνα υπηκόου, που έχει την κατοικία του οπουδήποτε, καθώς και αλλοδαπού που έχει την κατοικία του στην Ελλάδα, με την επιφύλαξη της εφαρμογής της διάταξης της περίπτωσης ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 25

2. Ως κείμενη στην Ελλάδα κινητή περιουσία θεωρούνται ιδίως:

.....
ε) Οι μετοχές, οι ιδρυτικοί τίτλοι και τα εταιρικά μερίδια των κάθε φύσεως εταιριών που εδρεύουν στην Ελλάδα.
.....

Άρθρο 10 Αξία ακινήτων

.....

Β. Αντικειμενική αξία

1. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας 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, όπως αστικό ακίνητο, μονοκατοικία, διαμέρισμα, κατάσταση, αγρόκτημα και άλλα.

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 οικοδομικό τετράγωνο ή στον όροφο της πολυκατοικίας, για τα καταστήματα η εμπορικότητα δρόμου, το πατάρι, το υπόγειο, για τα αγροκτήματα η καλλιεργητική αξία, η τουριστική ή παραθεριστική σημασία και άλλα.

Οι τιμές εκκίνησης και οι συντελεστές αυξομείωσης τους θα καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών, μετά από εισήγηση επιτροπών που θα αποτελούνται από οικονομικούς υπαλλήλους, μηχανικούς του Υπουργείου Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημόσιων Έργων, εκπροσώπους της τοπικής αυτοδιοίκησης, εκπροσώπους του Τεχνικού Επιμελητηρίου Ελλάδας και άλλα πρόσωπα που διαθέτουν ειδικές γνώσεις ή ιδιάζουσα εμπειρία και θα συγκροτούνται με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης και Οικονομικών.

Οι κατά το προηγούμενο εδάφιο τιμές αναπροσαρμόζονται το βραδύτερο ανά διετία, με τις κατά την παράγραφο 2 αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών.

Άρθρο 12 Αξία μετοχών, ομολογιών, κ.λ.π.

2. Για τον προσδιορισμό της αξίας μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται πράξεις μεταβίβασης μετοχών της επιχείρησης μέσα στο τελευταίο πριν από το θάνατο του κληρονομούμενου εξάμηνο, καθώς επίσης και η εσωτερική αξία τους που βρίσκεται με διαίρεση της καθαρής θέσης της επιχείρησης δια του αριθμού των μετοχών.

Η εσωτερική αυτή αξία μπορεί να αυξομειώνεται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, ο οποίος λαμβάνει υπόψη ιδίως: τα κέρδη που διανεμήθηκαν μέσα στην τελευταία πενταετία, τη φήμη και πελατεία της επιχείρησης και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο, το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους. Ανάλογα με τον αριθμό των μετοχών που περιέρχονται σε καθένα κληρονόμο ή κληροδόχο, σε σχέση με το σύνολο των μετοχών της εταιρίας, μπορεί ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας να αυξομειώνει ανάλογα τη συνολική αξία αυτών

.....
4. Για την εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 2 και 3, με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, καθορίζεται ο τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας: α) των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών, λαμβάνοντας υπόψη αποτελέσματα από τους τελευταίους πριν από τη μεταβίβαση ισολογισμούς και την απόδοση των ίδιων κεφαλαίων της επιχείρησης και β) ολόκληρης επιχείρησης, μερίδων ή μεριδίων και ποσοστών συμμετοχής, λαμβάνοντας υπόψη τα καθαρά κέρδη των τελευταίων πέντε (5) ετών, την αμοιβή του επιχειρηματία, το επιτόκιο των εντόκων γραμματίων του Δημοσίου ετήσιας διάρκειας και τα έτη λειτουργίας της. Εκτός των ανωτέρω μεγεθών, λαμβάνεται υπόψη και κάθε άλλο στοιχείο που

επηρεάζει αυξητικά ή μειωτικά την αξία.

Άρθρο 34 Κτήση αιτία δωρεάς και γονικής παροχής

A. Κτήση αιτία δωρεάς

1. Κτήση περιουσίας αιτία δωρεάς, για την επιβολή του φόρου είναι:

- α) αυτή που προέρχεται από δωρεά η οποία συνιστάται κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα,
- β) αυτή που προέρχεται από κάθε παροχή, παραχώρηση ή μεταβίβαση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα, έστω και αν δεν καταρτίσθηκε έγγραφο.

Άρθρο 35 Περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο

1. Σε φόρο υποβάλλεται:

- α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, που δωρίζεται,
- β) η κείμενη στην αλλοδαπή κινητή γενικά περιουσία Έλληνα υπηκόου, που δωρίζεται,
- γ) η κείμενη στην αλλοδαπή κινητή γενικά περιουσία αλλοδαπού υπηκόου, που δωρίζεται σε ημεδαπό ή αλλοδαπό, ο οποίος έχει την κατοικία του στην Ελλάδα,
- δ) η κινητή περιουσία που παραδίδεται πριν από το θάνατο του ανιόντος στους κατιόντες με βάση σύμβαση νέμησης.

2. Ως κείμενη στην Ελλάδα κινητή περιουσία θεωρείται η κατά τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 3, οι οποίες εφαρμόζονται ανάλογα.

Άρθρο 41 Αξία αντικειμένων φορολογίας Ψιλή κυριότητα - Εκπτώσεις

1. Οι διατάξεις των άρθρων 9 έως και 16, 18, 20, 22 περίπτωση γ' και 27 εφαρμόζονται ανάλογα και στις περιουσίες που αποκτώνται αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1055/2003 με θέμα “Προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας ολόκληρης επιχείρησης, μερίδων ή μεριδίων και μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής” ορίζονται τα εξής:

«1. Κατά τη μεταβίβαση αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής ολόκληρης επιχείρησης, εταιρικών μερίδων ή μεριδίων και μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών, στην υποβαλλόμενη δήλωση φόρου αναγράφεται η φορολογητέα αξία αυτών, η οποία προσδιορίζεται ως ακολούθως:

Ε. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΑΞΙΑΣ ΜΗ ΕΙΣΗΓΜΕΝΩΝ ΣΤΟ ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗΡΙΟ ΜΕΤΟΧΩΝ

1. Η φορολογητέα αξία των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών εξευρίσκεται ως ακολούθως:

Τα ίδια κεφάλαια της εταιρίας, που υπάρχουν την προηγούμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία γεννιέται η φορολογική υποχρέωση, προσαυξάνονται με την απόδοση των ιδίων κεφαλαίων των πέντε (5) τελευταίων διαχειριστικών περιόδων πριν από τη μεταβίβαση. Στο αποτέλεσμα που προκύπτει προστίθεται η υφιστάμενη διαφορά μεταξύ της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας, όπως αυτή προσδιορίζεται κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, και της εμφανιζόμενης στα βιβλία αξίας κτήσης αυτών, αν η δεύτερη είναι μικρότερη της πρώτης. Το αποτέλεσμα αυτό, διαιρούμενο δια του αριθμού των υφιστάμενων, κατά την προηγούμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία γεννιέται η φορολογική υποχρέωση, μετοχών αποτελεί τη φορολογητέα αξία αυτών.

2. Για την εφαρμογή των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου, ως ίδια κεφάλαια λαμβάνεται το άθροισμα των οριζόμενων στην περίπτωση 6 της παραγράφου 4.2.200 του Ε.Γ.Λ.Σ. κονδυλίων, που εμφανίζονται στον τελευταίο, πριν από το χρόνο γένεσης της φορολογικής

υποχρέωσης, επίσημο ισολογισμό, και των αυξήσεων (ή μειώσεων) κεφαλαίου που μεσολάβησαν μέχρι την προηγούμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία γεννιέται η φορολογική υποχρέωση.

3. Ως απόδοση ιδίων κεφαλαίων λαμβάνεται ο λόγος του μέσου όρου των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης (προ φόρων) των πέντε τελευταίων ισολογισμών, πριν από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, και του μέσου όρου των ιδίων κεφαλαίων της αυτής χρονικής περιόδου. Στην περίπτωση που υπάρχουν λιγότεροι των πέντε (5) ισολογισμοί, λαμβάνονται υπόψη οι μέσοι όροι των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης και των ιδίων κεφαλαίων των ισολογισμών αυτών.

Αν το άθροισμα αυτών των αποτελεσμάτων είναι αρνητικό, τότε δεν λαμβάνεται καμία απόδοση των ιδίων κεφαλαίων.

4. Όταν η επιχείρηση, της οποίας μεταβιβάζονται οι μετοχές, έχει προέλθει από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων ανωνύμων εταιρειών ή λοιπών επιχειρήσεων και έχει καταρτίσει λιγότερους από τρεις (3) ισολογισμούς πριν από τη μεταβίβαση των μετοχών της, τότε, για τον υπολογισμό του μέσου όρου των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης και των ιδίων κεφαλαίων της, λαμβάνονται υπόψη τα ολικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης και τα ίδια κεφάλαια όσων ισολογισμών αυτής υπάρχουν, καθώς και τα αποτελέσματα και τα ίδια κεφάλαια όσων από τους τελευταίους ισολογισμούς των επιχειρήσεων που έχουν μετασχηματισθεί και τηρούσαν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων απαιτούνται, ώστε στο επίπεδο της επιχείρησης να συγκεντρωθούν τρεις ισολογισμοί.»

Επειδή, περαιτέρω, με τη με αριθμ. πρωτ. 1068130/449/0013/18.07.2003 εγκύκλιο δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή της απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών 1031583/253/Α0013/1-4-2003 ΠΟΛ. 1055, στην οποία αναφέρονται τα εξής:

«.....

Προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο μετοχών.

Κατά τη μεταβίβαση αιτία κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής μετοχών μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο, ως φορολογητέα αξία λαμβάνουμε τα ίδια κεφάλαια της εταιρείας (που υπάρχουν την ημέρα την προηγούμενη εκείνης κατά την οποία γεννιέται φορολογική υποχρέωση), τα οποία προσαυξάνονται με την απόδοση των ιδίων κεφαλαίων των πέντε τελευταίων πριν από τη μεταβίβαση διαχειριστικών περιόδων. Στα αποτελέσματα που προκύπτει προσθέτουμε την υφιστάμενη διαφορά μεταξύ της αξίας όλων των παγίων της εταιρείας, όπως αυτή προσδιορίζεται κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, σύμφωνα με τα άρθρα 9 και 10 του ν. 2961/2001 και της εμφανιζόμενης στα βιβλία αξίας κτήσης αυτών (μετά τις τυχόν αναπροσαρμογές), αν η δεύτερη είναι μικρότερη της πρώτης.

Το ποσό που προκύπτει σύμφωνα με τα πιο πάνω, διαιρείται δια του αριθμού των υφισταμένων κατά το χρόνο μεταβίβασης (αιτία κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής) μετοχών. Το πηλίκο της διαίρεσης αντιπροσωπεύει τη φορολογητέα αξία κάθε μετοχής και, πολλαπλασιαζόμενο επί τον αριθμό των μεταβιβαζόμενων μετοχών, θα υπαχθεί στον κατά περίπτωση φόρο.

Επισημαίνεται ότι, σε περίπτωση που η μεταβίβαση των μετοχών λαμβάνει χώρα κατά τη διάρκεια της πρώτης χρήσης της ανώνυμης εταιρείας και κατά συνέπεια δεν υφίσταται ισολογισμός, ως «ίδια κεφάλαια» θα λαμβάνονται τα υφιστάμενα κατά την προηγούμενη της μεταβίβασης ημέρα και τα οποία πρέπει να προκύπτουν από το ισοζύγιο των λογαριασμών του Γενικού Καθολικού της ημέρας αυτής. Το αυτό ισχύει και όταν οι μετοχές μεταβιβάζονται μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου αλλά πριν από τη δημοσίευση του ισολογισμού. Στην περίπτωση όμως αυτή, παρά το γεγονός ότι ο ισολογισμός που έχει συνταχθεί δεν είναι επίσημος, αυτός θα λαμβάνεται υπόψη, εφόσον έχει ελεγχθεί από ορκωτό λογιστή και τέλος, έχει εκδοθεί το σχετικό ΤΑΠΕΤ.

Διευκρινίζεται ότι ως ολικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης λαμβάνονται αυτά των δημοσιευθέντων πέντε (5) τελευταίων ισολογισμών, ανεξάρτητα αν οι χρήσεις αυτές έχουν περαιωθεί με τακτικό έλεγχο, από τον οποίο προέκυψαν διαφορές φορολογικού ελέγχου.

.....»

Επειδή, στην ΠΟΛ.1149/1994 με θέμα “Τροποποίηση, βελτίωση και κωδικοποίηση των διατάξεων που αφορούν τη φορολογητέα αξία μεταβιβαζομένων με οποιαδήποτε αιτία ακινήτων εντός σχεδίου, κατά το αντικειμενικό σύστημα” αναφέρονται τα εξής:

«Άρθρο 1

Ορισμοί

1. Ζώνη γενικά θεωρείται ένα τμήμα πόλης ή χωριού, το οποίο, σύμφωνα με τους πίνακες τιμών, έχει ενιαία τιμή (Τ.Ζ.):

Οι ζώνες διακρίνονται σε:

α) Κυκλικές ζώνες

Είναι οι ζώνες που περιλαμβάνουν ένα ή περισσότερα οικοδομικά τετράγωνα μιας πόλης ή ενός χωριού και απεικονίζονται στους χάρτες του Υπουργείου Οικονομικών περιμετρικά με συνεχή κόκκινη γραμμή, κατά μήκος των αξόνων των δρόμων και συμβολίζονται με κεφαλαία γράμματα του αλφαβήτου.

β) Γραμμικές ζώνες (Γ.Ζ.)

Γραμμικές είναι οι ζώνες που αναπτύσσονται κατά μήκος της μίας ή και των δύο πλευρών ενός δρόμου ή ενός τμήματος δρόμου, παράλληλα προς τον άξονα αυτού. Οι γραμμικές ζώνες είναι ενδεχόμενο να μην απεικονίζονται στους ισχύοντες χάρτες του Υπουργείου Οικονομικών. Όταν όμως απεικονίζονται, η απεικόνιση γίνεται με συνεχή κόκκινη γραμμή, στα άκρα της οποίας υπάρχουν βέλη που δηλώνουν την αρχή και το τέλος της και συμβολίζονται με κεφαλαία γράμματα του αλφαβήτου.

2. Τιμή ζώνης ή τιμή εκκίνησης (Τ.Ζ.). Είναι η ενιαία τιμή αφετηρίας, την οποία έχει κάθε ακίνητο, το οποίο βρίσκεται στη ζώνη αυτή.

Η τιμή ζώνης (Τ.Ζ.), αναφέρεται στην συνολική αξία κτίσματος και οικοπέδου που αναλογεί σε ένα τετραγωνικό μέτρο (μ²) επιφάνειας, καινούργιας κατοικίας ή διαμερίσματος στον Α' όροφο της οικοδομής με πρόσοψη σε ένα μόνο δρόμο.

3. Συντελεστής αξιοποίησης οικοπέδου (Σ.Α.Ο.). Είναι ο συντελεστής που εκφράζει τη δυνατότητα οικοδομικής εκμετάλλευσης του οικοπέδου και συνήθως συμπίπτει με το συντελεστή δόμησης (Σ.Δ.) αυτού. Ο Σ.Α.Ο. συμβολίζεται με λατινικούς αριθμούς και απεικονίζεται στους χάρτες του Υπουργείου Οικονομικών με συνεχή μπλε ή μαύρη γραμμή ή με χρώμα το οποίο περιορίζεται περιμετρικά με μαύρη συνεχή γραμμή.

.....

Άρθρο 2

Γενικές Έννοιες

1. Το αντικειμενικό σύστημα εφαρμόζεται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας κατά τη μεταβίβαση ακινήτων με επαχθή αιτία ή αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής, καθώς και στη φορολογία αυτόματου υπερτιμήματος (Φ.Α.Υ.), εφόσον τα ακίνητα βρίσκονται εντός σχεδίου πόλης και μόνο αν αυτά (ακίνητα) βρίσκονται σε περιοχές που έχουν ενταχθεί στο σύστημα. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας τα ακίνητα έχουν καταταγεί σε δώδεκα κατηγορίες. Η κατάταξη ενός ακινήτου σε ορισμένη κατηγορία αποδεικνύεται από:

α) την οικοδομική άδεια ανέγερσης του,

β) την πράξη σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας και

γ) τον τίτλο κτήσης του.

Εάν δεν υπάρχει κανένα από τα πιο πάνω αποδεικτικά στοιχεία, τότε η κατηγορία (το είδος) του ακινήτου, αποδεικνύεται από τη δήλωση φόρου εισοδήματος του.

Εάν όμως 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 οριζόντιας ιδιοκτησίας ή στον τίτλο κτήσης του, τούτο εντάσσεται στην αντίστοιχη με τη νέα του μορφή κατηγορία ακινήτου και η αξία του υπολογίζεται με το αντίστοιχο έντυπο. Τα στοιχεία αυτά μπορούν να διασταυρωθούν και από την δήλωση φόρου εισοδήματος του πωλητή, κληρονόμου ή δωρητού.

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.»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1099/11.7.2005 με θέμα “Οδηγίες και διευκρινήσεις σχετικά με την ορθή και ενιαία εφαρμογή των εντύπων Κ4, Κ5, Κ6, Κ7, Κ8 και Κ9 για τον υπολογισμό της αντικειμενικής αξίας κτισμάτων ακινήτων ειδικών κατηγοριών. (Αρ.Πρ.)”:

«Με αφορμή ερωτήματα που μας τέθηκαν και προκειμένου να μην υπάρξουν στο μέλλον αμφισβητήσεις ως προς την εφαρμογή των ειδικών εντύπων Κ4, Κ5, Κ6, Κ7, Κ8 και Κ9 για τον προσδιορισμό των αντικειμενικών αξιών κτισμάτων ειδικών κατηγοριών ακινήτων, σας διευκρινίζουμε τα εξής:

Όπως είναι γνωστό από 30/12/96 εφαρμόζεται η αριθμ. 1129485/479/Γ0013/ ΠΟΛ.1310/3-12-96 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 αρ.1129478/480/Γ0013 ΠΟΛ.1311/3-12-96 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.1310/3-12-96 απόφασης του Υπ. Οικονομικών (αρθρ.2, 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 αρ.1080817/20/16-6-98 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),

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, με την Ε.2107/2020 του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα “Διαδικασία υποβολής δηλώσεων φορολογίας κεφαλαίου, κοινοποίησης των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και λήψης πιστοποιητικών των φορολογιών κεφαλαίου. - Εφαρμογή της απόφασης Α.1137/2020 (ΦΕΚ 2423 Β)” παρέχονται οι παρακάτω οδηγίες:

«.....

ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΥΠΟΒΟΛΗ ΔΗΛΩΣΗΣ ΦΟΡΟΥ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ, ΔΩΡΕΑΣ Ή ΓΟΝΙΚΗΣ ΠΑΡΟΧΗΣ και ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

18. Τα φύλλα προσδιορισμού αξίας ακινήτων (με τα απαιτούμενα γι' αυτά δικαιολογητικά) και υπολογισμού αξίας μετοχών, επιχειρήσεων κ.λπ., κατά την ΠΟΛ.1055/2003 απόφαση.

ΒΕΒΑΙΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΑ ΠΟΥ ΑΠΑΙΤΟΥΝΤΑΙ ΓΙΑ ΤΗ ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΤΩΝ ΕΝΤΥΠΩΝ ΤΟΥ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ

9. Οικοδομική άδεια ειδικού κτιρίου ή η τελευταία αναθεώρησή της, για όλες τις κατηγορίες των κτιρίων, η αξία των οποίων υπολογίζεται με τα έντυπα Κ4, Κ5, Κ6, Κ7, Κ8, Κ9. Όταν δεν υφίσταται οικοδομική άδεια, αποδεικτικό στοιχείο της χρήσης μπορεί να αποτελέσει κάθε πρόσφορο

δημόσιο έγγραφο.

10. `Άδεια λειτουργίας για τις κατηγορίες των ακινήτων, η αξία των οποίων υπολογίζεται με τα έντυπα Κ4, Κ6, Κ7. Σε περίπτωση που έχει διακοπεί η λειτουργία λόγω παύσης των εργασιών της στεγαζόμενης ή αυτά επιχείρησης ή δραστηριότητας, προσκομίζεται η άδεια λειτουργίας της τελευταίας δραστηριότητας πριν τη διακοπή....»

Επειδή, εν προκειμένω, στην από έκθεση μερικού ελέγχου φόρου δωρεάς του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, αναφέρονται τα κάτωθι:

«.....

1. Στις δηλώσεις φόρου δωρεάς και γονικής παροχής του προσφεύγοντος είναι συνημμένες οι παρακάτω άδειες οικοδομής και λειτουργίας:

α) η με αριθμό άδεια οικοδομής εργοστασίου σε γήπεδο, με αριθμ. πρωτ.

β) η με αριθμό άδεια ανέγερσης νέας Λεβητοστασίου (ατμολέβης), με αριθμ. πρωτ. και

γ) η με αριθμ. πρωτ. και αριθμ. φακέλου χορήγηση άδειας λειτουργίας (ανανέωση) στο εργοστάσιο Σπορελαιοργάνης και επεξεργασίας βαμβακόσπορου της με ΑΦΜ

Κατά συνέπεια ο προσδιορισμός της αξίας των εν λόγω ακινήτων πρέπει να γίνει με το ΕΝΤΥΠΟ Κ4 ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΞΙΑΣ ΚΤΙΣΜΑΤΩΝ ΕΙΔΙΚΩΝ ΚΤΙΡΙΩΝ ΜΕ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΑ ΚΡΙΤΗΡΙΑ.

2. Ο υπολογισμός της αξίας του οικοπέδου προσδιορίστηκε ορθά από τον έλεγχο, με το έντυπο Ε3 ΦΥΛΛΟ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΑΞΙΑΣ ΑΚΙΝΗΤΟΥ ΟΙΚΟΠΕΔΟ ΕΝΤΟΣ ΣΧΕΔΙΟΥ, καθότι πρόκειται για ακίνητο το οποίο βρίσκεται σε περιοχή όπου έχει εφαρμοστεί το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας.

3. Ο υπολογισμός των κτιρίων Σπορελαιοργάνης και Λεβητοστασίου, ορθώς προσδιορίστηκε η αξία τους, με το έντυπο Κ4 ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΞΙΑΣ ΚΤΙΣΜΑΤΩΝ ΕΙΔΙΚΩΝ ΚΤΙΡΙΩΝ ΜΕ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΑ ΚΡΙΤΗΡΙΑ, καθότι ο φορολογούμενος κατέχει την υπ αριθ. άδεια οικοδομής εργοστασίου σε γήπεδο, καθώς και την υπ αριθμ. άδεια ανέγερσης Λεβητοστασίου (ατμολέβης), καθώς και χορήγηση άδειας λειτουργίας (ανανέωση) στο εργοστάσιο Σπορελαιοργάνης και επεξεργασίας βαμβακόσπορου της, με αριθμ. φακέλου

4. Σύμφωνα με το υπ' αριθμ. ΦΕΚ, τα ανωτέρω κτίρια έχουν χαρακτηρισθεί ως διατηρητέα, δηλαδή:

α) Κτίριο σπορελαιοργάνης (διατηρητέο τμήμα βάθους 5,65 μ - μέχρι τον κορφιά της στέγης) με δυνατότητα ανακατασκευής της στέγης και των εξάρσεων στην ίδια μορφολογία ,

β) Κτίριο Λεβητοστασίου και

γ) καμινάδα σε άμεση σχέση με το λεβητοστάσιο,

τα οποία βρίσκονται εντός ακινήτου επί των οδώνστο ΟΤ στην περιοχή του

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι λανθασμένα χρησιμοποιήθηκε το έντυπο Κ4 για τον υπολογισμό της αξίας των ως άνω κτισμάτων, καθώς τα κτίρια της εταιρείας δε φέρουν το χαρακτηρισμό του «ειδικού κτιρίου». Το γεγονός αυτό ισχυρίζεται ότι προκύπτει ξεκάθαρα από την υπ' αριθμό οικοδομική άδεια και προς επίρρωση του ισχυρισμού της επικαλείται και την από έγγραφη απάντηση του ΑΤΕΠΑΑ του Υπουργείου Οικονομικών κατόπιν έγγραφου αιτήματός της.

Επειδή με την υπ' αριθμ.Απόφαση του Υφυπουργού Περιβάλλοντος και Ενέργειας, η οποία δημοσιεύθηκε με το υπ' αριθμ.ΦΕΚ, χαρακτηρίστηκαν ως διατηρητέα τα κτίρια που βρίσκονται εντός ακινήτου επί των οδών, στην περιοχή του του Δήμου και καθορίστηκαν ειδικοί όροι και περιορισμοί δόμησης αυτών. Ειδικότερα στην εν λόγω απόφαση αναφέρεται ότι:

«1. Χαρακτηρίζονται ως διατηρητέα τα κτίρια: α) κτίριο σπορελαιουργίας (κατά τμήμα και σε βάθος 5,65 μ. έως τον κορφιά της στέγης) με δυνατότητα ανακατασκευής της στέγης και των εξάρσεων στην ίδια μορφολογία, β) κτίριο λεβητοστασίου και γ) καμινάδα σε άμεση σχέση με το λεβητοστάσιο, τα οποία βρίσκονται εντός ακινήτου επί των οδών στην περιοχή του όπως αυτά φαίνονται στο σχετικό πρωτότυπο τοπογραφικό διάγραμμα σε κλίμακα : 500, που θεωρήθηκε από τον Προϊστάμενο της Διεύθυνσης Τοπογραφικών Εφαρμογών του Υπουργείου Περιβάλλοντος και Ενέργειας και που αντίτυπό του σε φωτοσμίκρυνση συνδημοσιεύεται με την παρούσα απόφαση.

2. Ως διατηρητέα χαρακτηρίζονται τα αρχικά κτίρια, καθώς και εναρμονιζόμενες με αυτά μεταγενέστερες προσθήκες, όχι όμως μεταγενέστερες επεμβάσεις που αλλοιώνουν τα αρχικά κτίρια. Ο καθορισμός των μεταγενέστερων επεμβάσεων που αλλοιώνουν τα αρχικά κτίρια πραγματοποιείται από το Συμβούλιο Αρχιτεκτονικής (Σ.Α).

3. Στα χαρακτηριζόμενα ως διατηρητέα κτίρια απαγορεύεται κάθε αφαίρεση, αλλοίωση ή καταστροφή των επί μέρους αρχιτεκτονικών ή καλλιτεχνικών και διακοσμητικών στοιχείων τους.

4. Επιτρέπεται η επισκευή, ο εκσυγχρονισμός των εγκαταστάσεων, η ενίσχυση του φέροντα οργανισμού, καθώς και επεμβάσεις για λόγους λειτουργικών των διατηρητέων κτιρίων και η επαναφορά αρχικών στοιχείων ύστερα από τεκμηρίωση, εφόσον δεν αλλοιώνεται ο αρχιτεκτονικός χαρακτήρας τους και δεν θίγονται τα διατηρητέα στοιχεία τους.

5. Δεν επιτρέπεται η τοποθέτηση φωτεινών επιγραφών και διαφημίσεων στα διατηρητέα κτίρια. Επιτρέπεται μόνο η τοποθέτηση επιγραφών μικρών διαστάσεων που πληροφορούν για τη χρήση των χώρων των κτιρίων.

6. Αιτήσεις για προσθήκη στο λόγω ακίνητο αποστέλλονται στην αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Περιβάλλοντος Ενέργειας, ύστερα από γνώμη του αρμόδιου Συμβουλίου Αρχιτεκτονικής για ειδική ρύθμιση, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3γ του άρθρου 6, του ν. 4067/2012, εφόσον δεν παραβλάπτονται τα διατηρητέα κτίρια και ο Χώρος που τα περιβάλλει.

7. Για οποιαδήποτε επέμβαση στο εσωτερικό και εξωτερικό των διατηρητέων κτιρίων, καθώς και για την Τοποθέτηση επιγραφών, απαιτείται έγκριση του Συμβουλίου Αρχιτεκτονικής.»

Επειδή, με βάση όλα τα ανωτέρω, προκύπτει ότι συντρέχουν και οι δύο σωρευτικά απαιτούμενες σύμφωνα με την ΠΟΛ.1099/11.7.2005 προϋποθέσεις χαρακτηρισμού των επίμαχων κτιρίων ως βιομηχανικών και υπολογισμού της αξίας τους μέσω της χρήσης του εντύπου Κ4, καθώς υπάρχει η με αριθμόοικοδομική άδεια εργοστασίου και η με αριθμό άδεια ανέγερσης Λεβητοστασίου και επιπλέον έχει χορηγηθεί και άδεια λειτουργίας εργοστασίου σπορελαιουργίας και επεξεργασίας βαμβακόσπορου, που συνάδουν με το συγκεκριμένο είδος βιομηχανικού κτιρίου (εργοστάσιο σπορελαιουργίας μαζί με το λεβητοστάσιο αυτού). Η παραπάνω οικοδομική άδεια, ακόμα και αν δεν αναφέρεται ρητώς ως οικοδομική άδεια ειδικού κτιρίου και δεν εμπίπτει στις οικοδομικές άδειες ειδικού κτιρίου που αναφέρονται στις διατάξεις του Αυτοτελούς Τμήματος Εκτιμήσεων και Προσδιορισμού Αξιών Ακινήτων του Υπουργείου Οικονομικών, είναι ένα δημόσιο έγγραφο το οποίο αποδεικνύει ότι έχει εκδοθεί οικοδομική άδεια για συγκεκριμένο είδος κτιρίου, και συνεπώς εμπίπτει στην έννοια του «πρόσφορου δημοσίου εγγράφου». Ενώ σε κάθε περίπτωση και η υπ' αριθμ.Απόφαση του

Υφυπουργού Περιβάλλοντος και Ενέργειας (.....ΦΕΚ) αποτελεί επίσης δημόσιο έγγραφο με βάση το οποίο ορίζεται ειδικώς και συγκεκριμένα ο χαρακτήρας των ως άνω ακινήτων (βιομηχανικά κτίρια) και ο τρόπος επέμβασης και λειτουργίας αυτών καθώς σαφώς ορίζεται ότι δεν επιτρέπεται η αλλοίωση των αρχικών κτιρίων.

Επειδή, άλλωστε η ίδια η εταιρεία στη δήλωση στοιχείων ακινήτων της (έντυπο Ε9) δηλώνει τα παραπάνω κτίρια ως κατηγορία ακινήτου 8 «Βιομηχανικό - βιοτεχνικό κτίριο».

Ειδικότερα με την ΠΟΛ.1237/11.11.2014 «οδηγίες συμπλήρωσης δήλωσης στοιχείων ακινήτων Ε9...» παρέχονται οι εξής οδηγίες : *«Βιομηχανικό - βιοτεχνικό κτίριο είναι το κτίριο που διαθέτει αντίστοιχη οικοδομική άδεια και άδεια λειτουργίας, μετά των παραρτημάτων του. Επίσης βιομηχανικό - βιοτεχνικό κτίριο θεωρείται το κτίσμα μαζικής διαλογής, οργανωμένης συλλογής, επεξεργασίας, συσκευασίας ή μεταποίησης αγροτικών ή κτηνοτροφικών προϊόντων, τα σφαγεία καθώς και τα ψυγεία -αποθήκες Στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει άδεια οικοδομής ειδικού κτιρίου, αποδεικτικό στοιχείο μπορεί να αποτελεί κάθε πρόσφορο δημόσιο έγγραφο. Αν έχει διακοπεί η λειτουργία της βιομηχανίας - βιοτεχνίας λόγω παύσης εργασιών, αρκεί η άδεια λειτουργίας πριν τη διακοπή. Στις περιπτώσεις που δεν συντρέχουν αθροιστικά οι προϋποθέσεις αυτές, το κτίριο θεωρείται επαγγελματική στέγη. Αν, μετά τη διακοπή της λειτουργίας του ειδικού κτιρίου, αυτό χρησιμοποιηθεί για άλλη δραστηριότητα, αναγράφεται ως επαγγελματική στέγη, ακόμη και αν τυχόν διακοπεί και αυτή η δραστηριότητα και το κτίριο παραμείνει κενό.»*

Επειδή και ο ίδιος ο δωρητής υπέβαλε τις με αριθμ. τροποποιητικές δηλώσεις Φόρου δηλώσεις Φόρου δωρεάς-γονικής παροχής, με τις οποίες τροποποίησε την αξία της μετοχής της παραπάνω ανώνυμης εταιρείας, **αλλάζοντας τον τρόπο υπολογισμού των ακινήτων και χρησιμοποιώντας αυτήν τη φορά το ΕΝΤΥΠΟ Κ4, υπολογισμός αξίας κτισμάτων ειδικών κτιρίων με αντικειμενικά κριτήρια.**

Επειδή, η μεταβολή του σκοπού της ιδιοκτήτριας των ακινήτων ανώνυμης εταιρείας από βιομηχανική σε κτηματομεσιτική ουδόλως μπορεί να επηρεάσει το είδος και τη χρήση των κτιρίων της. Εξάλλου, η εταιρεία μετά την τροποποίηση του σκοπού της σε κτηματομεσιτικό, ήτοι την εκμετάλλευση των ακινήτων της, δε χρησιμοποιεί τα επίμαχα βιομηχανικά κτίρια στο, αφού έδρα της έχει πλέον οριστεί η οικία του δωρητή,, επί της οδού Επομένως, δεν είναι δυνατό να γίνει δεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι μπορούν τα κτίρια να αποβάλλουν το χαρακτηρισμό τους ως βιομηχανικά, καθώς αφενός έχουν ανεγερθεί με ειδική άδεια οικοδομής ως βιομηχανικά και έχουν χρησιμοποιηθεί, με ειδική άδεια λειτουργίας για την παραγωγή προϊόντων (σπορέλαια) και επεξεργασία πρώτων υλών (βαμβακόσπορου) και αφετέρου με την προαναφερθείσα Απόφαση του Υφυπουργού Περιβάλλοντος και Ενέργειας (.....ΦΕΚ) έχουν χαρακτηριστεί ως διατηρητέα βιομηχανικά κτίρια. Κατά συνέπεια, το είδος της χρήσης τους είναι μόνο βιομηχανικό και δεν μπορεί να μεταβληθεί, επειδή τη στιγμή της μεταβίβασης δε χρησιμοποιούνται και παραμένουν κενά. Άλλωστε, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στην προαναφερθείσα ΠΟΛ.1149/1994, 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. Ενώ και στην προαναφερθείσα εγκύκλιο Ε.2107/2020 ομοίως αναφέρεται ότι η χρήση του κτιρίου διαπιστώνεται από την οικοδομική άδεια ειδικού κτιρίου και όταν δεν υφίσταται οικοδομική άδεια, αποδεικτικό στοιχείο της

χρήσης μπορεί να αποτελέσει κάθε πρόσφορο δημόσιο έγγραφο.

Επειδή, η επικαλούμενη από την προσφεύγουσα απάντηση του Αυτοτελούς Τμήματος Εκτιμήσεων και Προσδιορισμού Αξιών Ακινήτων του Υπουργείου Οικονομικών στο έγγραφο ερώτημα της περί ορθού εντύπου για τον υπολογισμό της αξίας των επίμαχων ακινήτων, αντίθετα με τους ισχυρισμούς της, επιβεβαιώνει την ορθότητα των ανωτέρω, ήτοι ότι **αν το κτίριο είναι κενό υπολογίζεται με βάση την τελευταία του χρήση, δηλαδή ως εργοστάσιο, και ότι απαιτείται οικοδομική άδεια ειδικού κτιρίου και άδεια λειτουργίας αυτού, ώστε να χαρακτηριστεί ως βιομηχανικό κτίριο.** Περαιτέρω, η αρχική οικοδομική άδεια εργοστασίου, αλλά και η υπ' αριθμ. Απόφαση του Υφυπουργού Περιβάλλοντος και Ενέργειας (.....ΦΕΚ) αποτελούν πρόσφορα δημόσια έγγραφα που από τα οποία επιβεβαιώνεται ο βιομηχανικός χαρακτήρας των επίμαχων κτιρίων.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, ορθώς η φορολογική αρχή υπολόγισε την αντικειμενική αξία των ένδικων ακινήτων με βάση το έντυπο Κ4 και προέβη σε πλήρως αιτιολογημένη κρίση για την ύπαρξη διαφοράς φόρου δωρεάς μετά τον ορθό υπολογισμό της τιμής των μεταβιβασθέντων μετοχών κατόπιν του ορθού υπολογισμού της αξίας των ακινήτων.

Επειδή, περαιτέρω η προσφεύγουσα ισχυρίζεται επικουρικά ότι είναι εσφαλμένος ο υπολογισμός της αξίας των επίμαχων ακινήτων και συγκεκριμένα η αντικειμενική αξία του οικοπέδου, καθώς στο έντυπο Ε3 η ορθή Τιμή Οικοπέδου (Τ.Ο) είναι 315,00 αντί της ληφθείσας από το 3^ο ΕΛΚΕ Αττικής τιμής 330,90 και ο Σ.Α.Ο. 1,00 αντί της ληφθείσας τιμής 1,06. Ωστόσο, όπως αναφέρεται στην από οικεία έκθεση ελέγχου, από τα αρχεία του τμήματος κεφαλαίου του ΚΕΦΟΜΕΠ και σύμφωνα με τα αναφερόμενα στους σχετικούς πίνακες αναφοράς συστήματος προσδιορισμού αντικειμενικών αξιών που αφορούν στην ελεγχόμενη περίοδο, προκύπτει ότι η Τιμή Οικοπέδου είναι 330,90, με Σ.Α.Ο. 1,06. Τις δύο ανωτέρω τιμές χρησιμοποίησε και ο ίδιος ο δωρητής εξάλλου στο οικείο έντυπο υπολογισμού της αξίας του Οικοπέδου που επισύναψε στην υπ' αριθμ. αρχική Δήλωση Φόρου Γονικής παροχής που υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ Κηφισιάς.

Περαιτέρω, ως προς τον Σ.Α.Ο. σύμφωνα με τις «ΟΔΗΓΙΕΣ ΓΙΑ ΤΗ ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΤΟΥ ΕΝΤΥΠΟΥ 3» που αναγράφονται επί του ιδίου του εντύπου: «.....2. Οι συντελεστές αξιοποίησης οικοπέδων (Σ.Α.Ο), που αναγράφονται στους πίνακες τιμών ταυτίζονται με τους συντελεστές δόμησης (Σ.Δ).....».

Σύμφωνα με το υπ' αριθμ. πρωτ. έγγραφο της Τεχνικής Υπηρεσίας του Δήμου

«Σε απάντηση της παραπάνω σχετικής αίτησης με την οποία ζητάτε τον συντελεστή δόμησης για ακίνητο επί των οδώντης Δημοτικής Ενότητας του Δήμου σας γνωρίζουμε τα εξής:

.....Για οικόπεδο με πρόσωπα επί των οδώνστο Δήμο, ισχύουν οι συντελεστές δόμησης: 1 (ένα) επί της οδού Σας γνωρίζουμε, επίσης, ότι σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 11 του Ν.4067/2012, ο συντελεστής δόμησης που εφαρμόζεται σε οικόπεδο με πρόσωπο σε περισσότερους κοινόχρηστους χώρους, για τους οποίους ισχύουν διαφορετικοί συντελεστές, είναι ο λόγος του αθροίσματος των γινομένων του μήκους κάθε προσώπου του οικοπέδου επί τον αντίστοιχο συντελεστή δόμησης προς το άθροισμα των μηκών των προσώπων».

Τέλος, στο ανωτέρω έγγραφο της Τεχνικής Υπηρεσίας του Δήμου ο δωρητής επισύναψε κατά την υποβολή της δήλωσης φόρου δωρεάς στη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς και έγγραφο του μηχανικού, ο οποίος υπολογίζει σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από το δήμου, τον Σ.Δ. του επίμαχου οικοπέδου σε 1,06.

Με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος ορθώς προέβη σε χρήση του συντελεστή Σ.Α.Ο. 1,06, γεγονός που πιστοποιείται τόσο από το έγγραφο του δήμου, όσο και του εγγράφου του μηχανικού και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, όσον αφορά τη συνολική επιφάνεια του κτιρίου του λεβητοστασίου, ο έλεγχος χρησιμοποίησε τη δηλωθείσα από τον ίδιο το δωρητή συνολική επιφάνειά του κτιρίου αυτού και η οποία προκύπτει και από τη Βεβαίωση του Μηχανικού (σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 83 του ν. 4495/2017) που συντάχθηκε κατόπιν αυτοψίας στο ακίνητο στις, ήτοι 138,27 τ.μ το ισόγειο, 138,27 τ.μ ο Α' όροφος και 33,74 τ.μ ο Β' όροφος. Από το άθροισμα του Α και Β ορόφου προέκυψε η τιμή 172,01, η οποία καταχωρήθηκε στο σχετικό έντυπο Κ4 ως σύνολο επιφάνειας παραρτημάτων. Τις ανωτέρω επί μέρους επιφάνειες του κτιρίου του λεβητοστασίου εξάλλου δηλώνει και η ανώνυμη εταιρείακαι στην τελευταία Δήλωση Στοιχείων Ακινήτων της.

Επειδή, τέλος, όσον αφορά τους μειωτικούς συντελεστές που σχετίζονται με τα υλικά κατασκευής του λεβητοστασίου, ο έλεγχος χρησιμοποίησε τα περιγραφόμενα στην ως άνω σχετική Βεβαίωση του μηχανικού Συγκεκριμένα, στην από οικεία έκθεση ελέγχου φόρου δωρεάς αναφέρονται τα εξής:

«8. Όπως προκύπτει από τη σχετική βεβαίωση (σύμφωνα με την παρ.2, του άρθρου 83 του ν.4495/2017) του μηχανικού κ., με ημερομηνία αυτοψίας, το κτίριο του Λεβητοστασίου είναι κατασκευασμένο από τεχνητούς οπτόπλινθους (τούβλα) και η τοιχοποιία του κτίσματος της Σπορελαιουργίας είναι κατασκευασμένη από οπτόπλινθους (πέτρα) πάχους 60 εκ.

9. Από την ανωτέρω βεβαίωση του ιδίου μηχανικού, σε ότι αφορά την περιγραφή του ακινήτου, στο κτίριο λεβητοστασίου η δόμησή του είναι 310,28 τ.μ, και συγκεκριμένα, ισόγειο επιφάνειας 138,27 τ.μ, Α' όροφος επιφάνειας 138,27 τ.μ. και Β' όροφος 33,74 τ.μ., που προσκόμισε ο ελεγχόμενος με τις αρχικές και συμπληρωματικές δηλώσεις φόρου δωρεάς γονικής παροχής.»

Επειδή, ορθώς ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τη σχετική βεβαίωση (σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 83 του ν.4495/2017) του μηχανικού, με ημερομηνία αυτοψίας(ημερομηνία φορολογίας δωρεάς), και όχι την από επικαλούμενη μεταγενέστερη μέτρηση του μηχανικού κου

Επειδή, με βάση όλα τα ανωτέρω, ο έλεγχος προέβη σε ορθό υπολογισμό της αξίας των επίδικων ακινήτων με τη χρήση των ορθών τιμών αλλά και μειωτικών συντελεστών, κι συνεπώς ο επικουρικός δεύτερος λόγος προσφυγής θα πρέπει επίσης να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φόρου δωρεάς του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, και την επικύρωση της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, με χρονολογία φορολογίας την

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

A. ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ	ΑΞΙΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ
.....	770.866,13	879.531,01
B. ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ βάσει των διατάξεων Ν.4839/21	800.000,00	800.000,00
Γ. ΧΡΕΗ ΚΑΙ ΒΑΡΗ		
Δ. ΑΞΙΑ ΛΟΙΠΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ, που δεν αποτελούν αντικείμενο του παρόντος ελέγχου αλλά λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του φόρου		
Ε. ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ	0,00	79.531,01
ΣΤ. ΠΡΟΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΔΩΡΕΕΣ-ΓΟΝΙΚΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ		
Z. ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ	0,00	79.531,01

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΔΩΡΕΑΣ Α' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ	
1. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΝΑΛΟΓ/ΝΤΟΣ ΦΟΡΟΥ	7.953,10
2. ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΕΧΕΙ ΒΕΒΑΙΩΘΕΙ	0,00
3. ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ	7.953,10
4. ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΡΘΡΟΥ 58 Ν.4987/22	3.976,55
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	11.929,65

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
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.