



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 07/03/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 639

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 – 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aade.gr

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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
 - γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),
 - δ. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 δικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009),
2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,
3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,
4. Την από 08/11/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ:, κατά της υπ' αριθ. /12.10.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς (χρόνου φορολογίας 06/06/2013) του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ. /12.10.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς (χρόνου φορολογίας 06/06/2013) του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 08/11/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ:, 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' αριθ. /12.10.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 2.434,28€ και πρόσθετος φόρος άρθρου 1 ν.2523/1997, λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης, ποσού 2.921,14€, ήτοι συνολικό ποσό 5.355,42€.

Συγκεκριμένα, με το υπ' αριθ. /06.06.2013 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης, στην προσφεύγουσα μεταβιβάστηκε λόγω δωρεάς από τον αδελφό της (ΑΦΜ), κατά πλήρη κυριότητα ποσοστό 18,75% εξ αδιαιρέτου ενός αυτοτελούς και διηρημένου χώρου, εμβαδού 550τ.μ., στον 1^ο (πρώτο) όροφο άνωθεν των ισόγειων καταστημάτων της οικοδομής, κείμενης στην οδό, στη Θεσσαλονίκη, με πρόσοψη επί της οδού αυτής. Για την εν λόγω δωρεά υποβλήθηκε στην αρμόδια φορολογική αρχή Δ.Ο.Υ. Β' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, η υπ' αριθ. /Ζ- /28.03.2013 δήλωση φόρου δωρεάς.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 12/10/2023 έκθεσης φορολογίας Κεφαλαίου (ν.2961/2001) του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, που συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. / /24.05.2023 εντολής του Προϊσταμένου του.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι εσφαλμένα η ελεγκτική αρχή προσδιόρισε την αντικειμενική αξία του ακινήτου με το φύλλο υπολογισμού αξίας ακινήτου – Έντυπο 1 [Κατοικία ή Διαμέρισμα σε οικόπεδο εντός σχεδίου ή σε οικισμό] αντί του ορθού Εντύπου 2 [Επαγγελματική στέγη σε οικόπεδο εντός σχεδίου ή σε οικισμό]. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της συνυπέβαλε:

1. Την υπ' αριθ. /1973 οικοδομική άδεια του Γραφείου Πολεοδομίας Θεσσαλονίκης που εκδόθηκε κατόπιν υποβολής της υπ' αριθ. πρωτ. /18.01.1973 αίτησης χορήγησης άδειας για την προσθήκη δύο ορόφων για επαγγελματική στέγη άνωθεν καταστημάτων και αναθεωρήθηκε με την υπ' αριθ. πρωτ. /23.01.1974 πράξη.
2. Το υπ' αριθ. πρωτ. ΤΕΟΑ..... /04.12.2012 έγγραφο της Διεύθυνσης Πολεοδομίας του Δήμου Θεσσαλονίκης με θέμα «Βεβαίωση χρήσης 1^{ου} ορόφου στο κτίριο της υπ' αριθ. /1973 οικοδ. Αδείας (.....)», σύμφωνα με το οποίο οι κατόψεις της αναθεώρησης φέρουν τίτλο έργου «ΚΤΙΡΙΟΝ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ Κ' ΑΙΘΟΥΣΩΝ.
3. Φωτογραφικό υλικό του ακινήτου από το οποίο προκύπτει η αμιγώς επαγγελματική χρήση του.
4. Μισθωτήρια συμβόλαια από τα οποία προκύπτει η επί σειρά ετών μίσθωση του ακινήτου ως επαγγελματικού χώρου.
5. Την από 31/05/2013 βεβαίωση του ν.4014/2011 (περί ύπαρξης και τακτοποίησης αυθαιρεσιών) του Μηχανολόγου Μηχανικού ο οποίος, κατόπιν αυτοψίας, βεβαιώνει ότι το υπό κρίση ακίνητο είναι βιοτεχνικός χώρος.
6. Το υπ' αριθ. /1975 συμβόλαιο του συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης σχετικά με τον κανονισμό διοικήσεως πολυκατοικίας και σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας, σύμφωνα με το οποίο ορίζεται η χρήση των διηρημένων ιδιοκτησιών ως καταστημάτων ή γραφείων ή επαγγελματικών στεγών εν γένει.

Επειδή, με το άρθρο 1 του ν.2961/2001 περί κύρωσης του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών Προϊκών και Κερδών από Λαχεία, ορίζεται ότι: «1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα μετά 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».

Με το άρθρο 34 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «Α. 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,...».

Με το άρθρο 35 ορίζεται ότι: «1. Σε φόρο υποβάλλεται: α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, που δωρίζεται,...».

Με το άρθρο 38 ορίζεται ότι: «1. Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δωρεοδόχος ή το τέκνο...».

Με το άρθρο 39 ορίζεται ότι: «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της σύνταξης του εγγράφου της δωρεάς ή της γονικής παροχής...».

Με το άρθρο 41 ορίζεται ότι: «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...».

Με το άρθρο 9 ορίζεται ότι: «1. Ως αξία των αντικειμένων της κτήσης, για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά το χρόνο της γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με όσα ορίζονται ειδικότερα στα άρθρα 10 έως και 18».

Με το άρθρο 10 ορίζεται ότι: «... 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, κατάστημα, 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. 2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται: α) Η καταχώρηση των τιμών εκκίνησης και των συντελεστών αυξομείωσής τους σε πίνακες και η συσχέτισή τους με διαγράμματα που καταρτίζονται με βάση χάρτες, β) κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια σχετική με την εφαρμογή των διατάξεων αυτής της ενότητας, γ) η εφαρμογή των διατάξεων αυτής της ενότητας και για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζόμενων εκτός σχεδίου ακινήτων, δ) ο χρόνος έναρξης ισχύος των διατάξεων αυτής της ενότητας σε ολόκληρη τη χώρα ή ορισμένες περιοχές αυτής ή πόλεις και για όλα τα ακίνητα ή για ορισμένη κατηγορία αυτών...».

Επειδή, με την Α.Υ.Ο. 1067780/82/Γ0013/ΠΟΛ.1149/09.06.1994 (ΦΕΚ Β' 549), περί τροποποίησης, βελτίωσης και κωδικοποίησης των διατάξεων που αφορούν τη φορολογητέα αξία μεταβιβαζομένων με οποιαδήποτε αιτία ακινήτων εντός σχεδίου, κατά το αντικειμενικό σύστημα, ορίζεται ότι: «...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. Για κάθε κατηγορία ακινήτου εφαρμόζεται χωριστό έντυπο, ως ακολούθως: α) Με το έντυπο 1 υπολογίζεται η αξία κατοικίας ή διαμερίσματος καθώς και επαγγελματικής στέγης σε όροφο κτιρίου μη προοριζόμενου, σύμφωνα με την οικοδομική άδεια, για κτίριο γραφείων ή γραφείων - καταστημάτων. β) Με το έντυπο 2 υπολογίζεται η αξία της επαγγελματικής στέγης στο ισόγειο ή υπόγειο καθώς και σε όροφο κτιρίου που σύμφωνα με την οικοδομική άδεια είναι κτίριο γραφείων ή γραφείων - καταστημάτων... Άρθρο 3 Κατοικία ή διαμέρισμα σε οικόπεδο εντός σχεδίου ή σε οικισμό. 1. Φορολογητέα Αξία. Η φορολογητέα αξία των ακινήτων της κατηγορίας αυτής υπολογίζεται με το έντυπο 1 και είναι ίση με το γινόμενο της τιμής της αντίστοιχης ζώνης επί τη συνολική επιφάνεια της κατοικίας ή του διαμερίσματος, το τυχόν ποσοστό συνιδιοκτησίας στο οικόπεδο και ορισμένους άλλους συντελεστές που επηρεάζουν (αυξητικά ή μειωτικά) την τελική διαμόρφωση της. Άρθρο 4 Επαγγελματική Στέγη στο ισόγειο ή υπόγειο και σε όροφο κτιρίου που σύμφωνα με την οικοδομική άδεια είναι κτίριο γραφείων ή γραφείων-καταστημάτων σε οικόπεδο εντός σχεδίου ή σε Οικισμό. 1. Φορολογητέα Αξία. Η φορολογητέα αξία των ακινήτων της κατηγορίας αυτής υπολογίζεται με το έντυπο 2 και είναι ίση με το γινόμενο της τιμής της αντίστοιχης ζώνης επί τη συνολική επιφάνεια της επαγγελματικής στέγης, το τυχόν ποσοστό συνιδιοκτησίας στο οικόπεδο και ορισμένους άλλους συντελεστές που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την τελική διαμόρφωση της. Η αξία επαγγελματικής στέγης που βρίσκεται σε όροφο κτιρίου μη προοριζόμενου σύμφωνα με την οικοδομική άδεια, για κτίριο γραφείων ή γραφείων-καταστημάτων υπολογίζεται με το έντυπο 1...».

Επειδή, με την Α.Υ.Ο. 1079551/105/Γ0013/ ΠΟΛ.1173/11.7.1994 ορίστηκε ο τύπος και το περιεχόμενο υπολογισμού φορολογητέας αξίας ακινήτων εντός σχεδίου, κατά το αντικειμενικό σύστημα.

Επειδή, με την Α.Υ.Ο. 1129485/479/Γ0013/ΠΟΛ.1310/27.12.1996 (ΦΕΚ Β' 1152/27.12.1996), περί προσδιορισμού 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, ορίζεται ότι: «Άρθρο 1. 1. Με τις διατάξεις της απόφασης αυτής καθορίζεται η φορολογητέα αξία των κτισμάτων για όσα ακίνητα βρίσκονται σε περιοχές

που δεν ισχύει το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού. 2. Για την εξεύρεση της φορολογητέας αξίας των κτισμάτων της παραγράφου 1 λαμβάνεται υπόψη ως βάση τιμή εκκίνησης η οποία αναφέρεται στο ελάχιστο κόστος κατασκευής ανά τετραγωνικό μέτρο οικοδομής πριν την εφαρμογή συντελεστών αυξομείωσης. 3. Η κατά τα άνω τιμή εκκίνησης καθορίζεται κατά περιοχές και χωριστά για την μονοκατοικία, επαγγελματική στέγη και την κατοικία ή διαμέρισμα (έντυπα υπολογισμού Κ1, Κ2 και Κ3) και ενιαία σε όλες τις περιοχές εφαρμογής ανάλογα με το είδος του κτιρίου για όλες τις υπόλοιπες κατηγορίες κτιρίων (έντυπα Κ4, Κ5, Κ6, Κ7, Κ8 και Κ9) και αναπροσαρμόζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών. Άρθρο 2. 1. Τιμή εκκίνησης. Η τιμή εκκίνησης του άρθρου 1 χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των κτισμάτων των ακινήτων: α)... δ) σταθμών αυτοκινήτων - βιομηχανικών και βιοτεχνικών κτιρίων,... 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... Για κάθε κατηγορία ακινήτου εφαρμόζεται χωριστό έντυπο, ως ακολούθως:... 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 βιοτεχνιών 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... δ) Με το έντυπο Κ4 υπολογίζεται η αξία των κτισμάτων σταθμών αυτοκινήτων δημόσιας χρήσης, καθώς και η αξία κτισμάτων βιομηχανικών και βιοτεχνικών κτιρίων μετά των παραρτημάτων, παρακολουθημάτων και βοηθητικών χώρων τους, ανεξάρτητα αν έχουν ή όχι δικά τους χιλιοστά επί του οικοπέδου, για τα οποία υπάρχει οικοδομική άδεια ειδικού κτιρίου και η προβλεπόμενη άδεια λειτουργίας από την αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Συγκοινωνιών ή του Υπουργείου Ανάπτυξης (από τις κατά τόπους Νομαρχίες ή τις κεντρικές υπηρεσίες κατά περίπτωση)... Άρθρο 6 Σταθμοί Αυτοκινήτων - Βιομηχανικά και Βιοτεχνικά Κτίρια. 1. Φορολογητέα αξία. Η φορολογητέα αξία των κτισμάτων των ακινήτων της κατηγορίας αυτής υπολογίζεται με το έντυπο Κ4 και είναι ίση με το γινόμενο του αντίστοιχου κόστους εκκίνησης ανά Μ2 κτίσματος επί την ισοδύναμη (ανηγμένη) επιφάνεια, τον συντελεστή μεγέθους (ΣΜ), τους συντελεστές τρόπου κατασκευής και εξοπλισμού (ΣΚΕ), τον συντελεστή αποπεράτωσης (ΣΑΠ), τον συντελεστή παλαιότητας (ΣΠ) και τους τυχόν συντελεστές ειδικών συνθηκών. Για όλα τα ακίνητα που η αξία των κτισμάτων τους υπολογίζεται με το έντυπο Κ4 πρέπει να υπάρχει και να προσκομίζεται άδεια οικοδομής ειδικού κτιρίου ή η τελευταία αναθεώρηση της (σε περίπτωση διαρρυθμίσεων ή αλλαγής χρήσης), καθώς και η άδεια λειτουργίας. 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, με την Α.Υ.Ο. 1129487/480/Γ0013/ΠΟΛ.1311/27.12.1996 (ΦΕΚ Β' 1152/27.12.1996), με θέμα "Τύπος και περιεχόμενο φύλλων υπολογισμού φορολογητέας αξίας ακινήτων", ορίζεται ότι: «1. Ορίζουμε, από τις 30.12.1996 τον τύπο και περιεχόμενο εννέα (9) φύλλων υπολογισμού φορολογητέας αξίας ακινήτων, όπως έχουν τα σχετικά υποδείγματα που επισυνάπτονται ως παράρτημα της απόφασης αυτής. 2. Τα πιο πάνω φύλλα υπολογισμού αξίας ακινήτων θα υποβάλλονται μόνο αν στις δηλώσεις φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων

κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών περιλαμβάνονται ακίνητα που βρίσκονται σε περιοχές όπου δεν ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας τους, καθώς και ειδικά κτίρια που είτε βρίσκονται σε περιοχές όπου ισχύει το σύστημα αυτό είτε όχι...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1099/11.07.2005 παρασχέθηκαν 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 διευκρινίσθηκε ότι: «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)... 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, στην προκειμένη περίπτωση, με το υπ' αριθ./06.06.2013 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης, μεταβιβάστηκε λόγω δωρεάς στην προσφεύγουσα από τον (δωρητή) αδελφό της (ΑΦΜ), κατά πλήρη κυριότητα ποσοστό 18,75% εξ αδιαιρέτου ενός αυτοτελούς και διηρημένου χώρου, εμβαδού 550τ.μ. στον 1^ο (πρώτο) όροφο άνωθεν των ισόγειων καταστημάτων της οικοδομής, κείμενου στην οδό, στη Θεσσαλονίκη, με πρόσοψη επί της οδού αυτής. Για την εν λόγω δωρεά υποβλήθηκε στην αρμόδια φορολογική αρχή Δ.Ο.Υ. Β' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, η υπ' αριθ./Ζ-....../28.03.2013 δήλωση φόρου δωρεάς, βάσει της οποίας η φορολογητέα αξία του μεταβιβαζόμενου λόγω δωρεάς ποσοστού ακινήτου προσδιορίστηκε με το Έντυπο 2 [Επαγγελματική στέγη σε οικόπεδο εντός σχεδίου ή σε οικισμό] στο ποσό των 90.213,75€ και ο φόρος που αναλογεί υπολογίστηκε στο ποσό των 3.010,69€. Στη συνέχεια, η ελεγκτική αρχή διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα εσφαλμένα προσδιόρισε την αντικειμενική αξία του προαναφερθέντος ακινήτου με το έντυπο της επαγγελματικής στέγης διότι στην οικοδομική άδεια δεν είναι χαρακτηρισμένο ως κτίριο γραφείων ή γραφείων – καταστημάτων. Ακολούθως, προέβη στον επαναπροσδιορισμό της αξίας του υπό κρίση ακινήτου με τη χρήση του Εντύπου 1 [Κατοικία ή Διαμέρισμα σε οικόπεδο εντός σχεδίου ή σε οικισμό] σε 119.449,68€. Κατόπιν τούτου, η ελεγκτική αρχή προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς.

Επειδή, με το άρθρο 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο προσδιορισμός της αντικειμενικής αξίας του εν λόγω ακινήτου από την ελεγκτική αρχή με το Έντυπο 1 είναι εσφαλμένος διότι από τα συνυποβληθέντα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή έγγραφα προκύπτει η χρήση του ως επαγγελματική στέγη. Ωστόσο, από την επισκόπηση α) της υπ' αριθ. υπ' αριθ./1973 οικοδομικής άδειας του Γραφείου Πολεοδομίας Θεσσαλονίκης και της αναθεώρησής της βάσει των οποίων η ανεγερθείσα οικοδομή είναι χαρακτηρισμένη ως ειδικό κτίριο, β) το υπ' αριθ./1975 συμβόλαιο του συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης σχετικά με τον κανονισμό διοικήσεως πολυκατοικίας και σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας στην οποία το υπό κρίση ακίνητο αναφέρεται ως αυτοτελής και διηρημένος χώρος – αίθουσα και ορίζεται η χρήση του ως κατάστημα ή γραφείο ή επαγγελματική στέγη (που νοείται η εν αυτή εγκατάσταση και άσκηση βιοτεχνικής χρήσης), γ) το υπ' αριθ. πρωτ. ΤΕΟΑ...../04.12.2012 έγγραφο της Διεύθυνσης Πολεοδομίας του Δήμου Θεσσαλονίκης με θέμα «Βεβαίωση χρήσης 1^{ου} ορόφου στο κτίριο της υπ' αριθ./1973 οικοδ. Αδείας (.....)», σύμφωνα με το οποίο οι κατόψεις της αναθεώρησης φέρουν τίτλο έργου «ΚΤΙΡΙΟΝ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ Κ' ΑΙΘΟΥΣΩΝ, και δ) η από 31/05/2013 βεβαίωση του ν.4014/2011 (περί ύπαρξης και τακτοποίησης αυθαιρεσιών)

του Μηχανολόγου Μηχανικού , ο οποίος βεβαιώνει, κατόπιν αυτοψίας, ότι δεν καταλείπεται αμφιβολία ότι το υπό κρίση ακίνητο, για τις ανάγκες προσδιορισμού της αντικειμενικής αξίας, κατατάσσεται στην κατηγορία του βιοτεχνικού χώρου, η αξία του οποίου, ως ειδικό κτίριο, καταρχάς προσδιορίζεται με το οριζόμενο από την Α.Υ.Ο. 1129487/480/Γ0013/ΠΟΛ.1311/27.12.1996 (ΦΕΚ Β' 1152/27.12.1996) Έντυπο Κ4. Εντούτοις, ελλείψει άδειας λειτουργίας βιοτεχνικού χώρου, δεν πληρούται η προϋπόθεση χρήσης του ειδικού εντύπου Κ4 και ο υπολογισμός της αντικειμενικής του αξίας ορθά πραγματοποιήθηκε με το έντυπο της επαγγελματικής στέγης, που για τις εντός σχεδίου και εντός αντικειμενικού συστήματος περιοχές είναι το Έντυπο 1 για τους ορόφους. Ως εκ τούτου, ορθά η ελεγκτική αρχή προσδιόρισε την αντικειμενική αξία του υπό κρίση ακινήτου με το Έντυπο 1 διότι πρόκειται για επαγγελματική στέγη σε όροφο κτιρίου μη προοριζομένου, σύμφωνα με την οικοδομική άδεια, για κτίριο γραφείων ή γραφείων – καταστημάτων.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένου προσδιορισμού της αντικειμενικής αξίας του μεταβιβαζόμενου λόγω δωρεάς ακινήτου προβάλλεται αβάσιμα και απορρίπτεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της υπ' αριθ. /08.11.2023 ενδικοφανούς προσφυγής της
..... με ΑΦΜ:

Φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

**Υπ' αριθ. /12.10.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού
φόρου δωρεάς**

Φόρος δωρεάς	2.434,28€
Πρόσθετος φόρος άρθρου 1 ν.2523/1997	2.921,14€
Σύνολο για καταβολή	5.355,42€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.