



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 15/04/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1067

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213-1312 349
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58).

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Της υπ' αριθμ. Α.1165/22.11.2022 (ΦΕΚ Β' 6009/25.11.2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 26.12.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ...του, ΑΦΜ ..., Κέντρο Φορολογικών Διαδικασιών και Εξυπηρέτησης (ΚΕΦΟΔΕ) Αττικής, κατοίκουΑττικής, οδός αριθμός .., κατά της υπ' αριθμ. .../27.11.2024 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου (ΦΜΑ) της Προϊσταμένης του Κέντρου Φορολογίας Κεφαλαίου (ΚΕΦΟΚ) Αττικής, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΦΜΑ της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΚ Αττικής, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της ως άνω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 26.12.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ...του, ΑΦΜ ..., 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. .../27.11.2024 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου (ΦΜΑ) της Προϊσταμένης του Κέντρου Φορολογίας Κεφαλαίου (ΚΕΦΟΚ) Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΜΑ ποσού 201,48 € και δημοτικός φόρος ν.δ. 3033/54 (3%) ποσού 6,04 €, ήτοι συνολικό ποσό 207,52 €.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης και την επιστροφή του ως άνω συνολικού ποσού, το οποίο κατέβαλε, προβάλλοντας, συνοπτικά, το λόγο ότι η επιβολή των ως άνω φόρων στην υπό κρίση περίπτωση είναι μη νόμιμη.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1 και 5 α.ν. 1521/1950 (που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 1587/1950), όπως ίσχυαν για το έτος 2024 (έτος υπογραφής του υπ' αριθμ. .../23.12.2024 συμβολαίου της Συμβολαιογράφου Αθηνών ...): «1. Εφ' εκάστης εξ επαχθούς αιτίας **μεταβιβάσεως ακινήτου ή πραγματικού επί ακινήτου δικαιώματος [...]** επιβάλλεται φόρος επί της αξίας αυτών. 2. [...]. 5. Ως αξία λογίζεται η αγοραία αξία, την οποία έχει το ακίνητον ή το πραγματικόν επί του ακινήτου δικαίωμα [...] **κατά την ημέραν της μεταβιβάσεώς των.**»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 3 παρ. 1 περ. ε' α.ν. 1521/1950, όπως ίσχυε για το έτος 2024 (έτος υπογραφής του υπ' αριθμ. .../23.12.2024 συμβολαίου της Συμβολαιογράφου Αθηνών ...): «Διά τον καθορισμόν της αξίας του ακινήτου ή του πραγματικού δικαιώματος επί του ακινήτου [...] λαμβάνεται υπ' όψει: α) [...], ε) **η ημέρα της υπογραφής του οριστικού συμβολαίου εις τας λοιπάς περιπτώσεις.**»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1 και 5 και του άρθρου 3 παρ. 1 περ. ε' α.ν. 1521/1950 (όπως ίσχυαν για το έτος 2024 (έτος υπογραφής του υπ' αριθμ. .../23.12.2024 συμβολαίου της Συμβολαιογράφου Αθηνών ...)), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΜΑ είναι, καταρχήν, ο χρόνος υπογραφής του οριστικού μεταβιβαστικού συμβολαίου.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 16 παρ. 1 περ. α' ν. 5142/2024, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία υπογραφής του ως άνω υπ' αριθμ. /23.12.2024 συμβολαίου της Συμβολαιογράφου (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΜΑ στην υπό κρίση περίπτωση): «Ο κύριος οριζοντίου [...] ιδιοκτησίας δύναται να προβαίνει μονομερώς σε συμβολαιογραφική πράξη τροποποίησης της οριζόντιας [...] ιδιοκτησίας, καθώς και των παρακολουθημάτων ή των χώρων αποκλειστικής χρήσης αυτών, ως προς την επιφάνεια, το περίγραμμα και τη χρήση της οριζόντιας [...] ιδιοκτησίας, όπως αυτά έχουν αποτυπωθεί ή

περιγραφεί στη σύσταση οριζοντίων [...] ιδιοκτησιών, εφόσον η σημερινή πραγματική κατάσταση έχει δημιουργηθεί από το χρόνο κατασκευής της οικοδομής και αποτυπώνεται στην Ηλεκτρονική Ταυτότητα Κτιρίου ή Αυτοτελούς Διηρημένης Ιδιοκτησίας του άρθρου 53 του ν. 4495/2017, υπό τις εξής προϋποθέσεις: αα) δεν θίγονται υφιστάμενα συνολικά ποσοστά συνιδιοκτησίας της οριζόντιας [...] ιδιοκτησίας επί του γεωτεμαχίου και κατανομής κοινοχρήστων δαπανών, καθώς και τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις όλων των οριζοντίων ιδιοκτησιών του κτιρίου, αβ) έχει καταβληθεί ο οφειλόμενος εκ της μεταβολής φόρος, και αγ) υφίστανται νομίμως ή έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του ν. 4495/2017.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 98 παρ. 5, 6, 7 και 9 ν. 4495/2017, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υπογραφής του ως άνω υπ' αριθμ. /23.12.2024 συμβολαίου της Συμβολαιογράφου (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΜΑ στην υπό κρίση περίπτωση): «5. Ειδικώς στις περιπτώσεις οριζόντιας ιδιοκτησίας με παραβάσεις που αφορούν την επέκταση αυτής [...] κατά πλάτος (οριζόντιας) και την κατάληψη κοινοχρήστου ή κοινοκτήτου χώρου, είναι δυνατή η υπαγωγή αυτών στον παρόντα, χωρίς τη συναίνεση των λοιπών συνιδιοκτητών, μόνο στις εξής περιπτώσεις: α) όταν η αυθαίρετη επέκταση υφίσταται από την ανέγερση-κατασκευή της οικοδομής ή β) [...]. 6. Για την υπαγωγή των ανωτέρω περιπτώσεων στις ρυθμίσεις του παρόντος, απαιτείται, κατά περίπτωση, επιπλέον των υπόλοιπων δικαιολογητικών που ορίζονται στο άρθρο 99: α) υπεύθυνη δήλωση του ιδιοκτήτη της οριζόντιας ιδιοκτησίας, ότι η οριζόντια ιδιοκτησία του έχει επεκταθεί καταλάβει κοινόχρηστο ή κοινόκτητο χώρο από τον χρόνο ανέγερσης κατασκευής της όλης οικοδομής, β) [...]. 7. Μετά από την υπαγωγή στις ρυθμίσεις του παρόντος και [...] εφόσον η αυθαίρετη επέκταση ή απομείωση οριζοντίου [...] ιδιοκτησίας [...] υφίσταται από την ανέγερση - κατασκευή της οικοδομής και συντελείται εντός νόμιμου όγκου του κτιρίου ή σε νόμιμη ή μη υπόγεια στάθμη, ο ιδιοκτήτης έχει δικαίωμα να προβαίνει μονομερώς σε συμβολαιογραφική πράξη τροποποίησης της πράξης σύστασης οριζόντιας [...] ιδιοκτησίας, προκειμένου να ενσωματώσει τον υπαγόμενο στις διατάξεις του παρόντος χώρο στην οριζόντια ή κάθετη ιδιοκτησία του ή να τον εξαιρέσει από αυτήν. Στην περίπτωση αυτήν, η σύμφωνη γνώμη του συνόλου των συνιδιοκτητών τεκμαίρεται. [...]. Απαραίτητη προϋπόθεση για την εφαρμογή του παρόντος, σε περίπτωση που δεν συντρέχουν σωρευτικά οι προϋποθέσεις των περ. α' και β' της παρ. 5, είναι η παρέλευση δεκαετίας από την τέλεση της αυθαιρεσίας μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος και η μη έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης που να διατάσσει την κατεδάφιση. 8. [...]. 9. Για την υπαγωγή στον παρόντα των υπόλοιπων περιπτώσεων οριζόντιας ιδιοκτησίας πλην των περιπτώσεων της παρ. 8, που αφορούν σε κατάληψη κοινόχρηστου χώρου ή αυθαιρεσίες επί κοινοχρήστων, απαιτείται η συναίνεση άνω του πενήντα (50) τοις εκατό των συνιδιοκτητών. Με το ίδιο ποσοστό συναίνεσης είναι δυνατή η αντίστοιχη τροποποίηση της πράξης σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας.»

Επειδή, με το μοναδικό λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι η επιβολή των ως άνω φόρων στην υπό κρίση περίπτωση είναι μη νόμιμη, ειδικότερα δε ότι:

α) Η υπαγωγή του υπό κρίση ακινήτου (η υπ' αριθμ. ταυτότητας ακινήτου (ΑΤΑΚ)αποθήκη ισογείου επιφάνειας 99,46 τ.μ. κατά τον τίτλο κτήσης και τις δηλώσεις Ε9 όλων των ετών) στις διατάξεις του ν. 4495/2017 συνδέεται αποκλειστικά με τις παραβάσεις της πολεοδομικής νομοθεσίας και δη εν προκειμένω της οικοδομικής άδειας.

Η αποθήκη τακτοποιήθηκε από μηχανικό, από την αυτοψία δε του τελευταίου προέκυψε ότι ο κατά την οικοδομική άδεια προβλεπόμενος χώρος φωταγωγού καταλήφθηκε κατά 6,23 τ.μ. από αυτήν. Δηλαδή ο φωταγωγός δεν καταλήφθηκε στην πραγματικότητα από την αποθήκη κατά την κατασκευή της πολυκατοικίας, ώστε να τίθεται ζήτημα επέκτασής της εις βάρος κοινοχρήστων χώρων της οικοδομής.

Ομοίως, η επιφάνειά της δεν απομειώθηκε στην πραγματικότητα λόγω απόδοσης τμημάτων υπέρ φρεατίου ανελκυστήρος και κοινοχρήστου διαδρόμου.

β) Τα παραπάνω ευρήματα (είτε εις βάρος, είτε υπέρ) αφορούν παραβάσεις της οικοδομικής άδειας και μόνον. Τουναντίον, πέραν των καταγεγραμμένων παραβάσεων της οικοδομικής άδειας, που υπήχθησαν στις διατάξεις του ν. 4495/2017, κατά την αυτοψία διαπιστώθηκε ότι η αποθήκη έχει επιφάνεια μικρότερη από την αναγραφόμενη στους τίτλους κτήσης της (99,46 τ.μ.) και συγκεκριμένα ότι η επιφάνειά της είναι 93,13 τ.μ. χρονολογούμενη από την κατασκευή της οικοδομής.

Η απόκλιση αυτή οφείλεται σε σφάλμα είτε κατά την εμβαδομέτρηση είτε κατά τη σύνταξη της αρχικής υπ' αριθμ./..... πράξης σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας του Συμβολαιογράφου

γ) Κατά την αυτοψία και την υπαγωγή στις διατάξεις του ν. 4495/2017 διαπιστώθηκε ότι το περίγραμμα της αποθήκης (όπως αποτυπώνεται στην από Ιανουαρίου 2022 κάτοψη του πολιτικού μηχανικού, προσαρτηθείσα στο υπ' αριθμ./23.12.2024 συμβόλαιο (πράξη τροποποίησης σύστασης οριζοντίου ιδιοκτησίας και αγοραπωλησία οριζοντίου ιδιοκτησίας) της Συμβολαιογράφου) ταυτίζεται με το περίγραμμα (σχέδιο κάτοψης ισογείου ορόφου της ίδιας πολυκατοικίας) που είναι προσαρτημένο στην αρχική υπ' αριθμ./..... πράξη σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας του Συμβολαιογράφου

δ) Στην υπ' αριθμ./23.12.2024 πράξη τροποποίησης σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας της Συμβολαιογράφου ρητά αναφέρεται (φύλλο 5) ότι «...πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 16 παρ. 1 ν. 5142/2024 για μονομερή τροποποίηση της πράξης σύστασης οριζοντίου ιδιοκτησίας», ακριβώς επειδή εν προκειμένω πρόκειται για περίπτωση εσφαλμένης αναγραφής εμβαδού στον τίτλο κτήσης και δε συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 98 ν. 4495/2017, που εφαρμόζεται στις περιπτώσεις κατάληψης ή/και άφεσης υπέρ κοινοχρήστων χώρων οικοδομής.

ε) Τα παραπάνω αποδεικνύονται αναντίρρητα και παραχρήμα από τα προσκομισθέντα αποδεικτικώς έγγραφα.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί:

α) Στην υπό κρίση περίπτωση με την υπ' αριθμ. .../27.11.2024 οικεία (αρχική) δήλωση ΦΜΑ δηλώθηκε φορολογητέα ύλη και συγκεκριμένα η περιέλευση («μεταβίβαση») κατά πλήρη κυριότητα και κατά ποσοστό 100% στον προσφεύγοντα επιφάνειας ακινήτου 6,23 τ.μ. λόγω (διαπίστωσης) της επέκτασης της σχετικής οριζόντιας ιδιοκτησίας του (αποθήκης ισογείου) σε κοινόχρηστο χώρο της οικοδομής (φωταγωγό) με (φορολογητέα) αξία 6.715,94 €, για το λόγο

δε αυτό τροποποιήθηκε, με την προαναφερθείσα πράξη της Συμβολαιογράφου Αθηνών, η σχετική σύσταση οριζοντίων ιδιοκτησιών.

β) Συναφώς είναι αδιάφορο αν από τον οικείο πολεοδομικό έλεγχο διαπιστώθηκε ότι:

- (i) τελικά η οριζόντια ιδιοκτησία έχει συνολική επιφάνεια μικρότερη σε σχέση με την αναφερόμενη στους τίτλους κτήσης (και επομένως τίθεται ζήτημα τυχόν αχρεωστήτως καταβληθέντων κατά το παρελθόν φόρου/-ων, στα πλαίσια οποιασδήποτε φορολογίας, και κατ' επέκταση αξίωσης/αξιώσεων επιστροφής του/τους -υπό την επιφύλαξη βεβαίως των σχετικών ισχυουσών κατά περίπτωση διατάξεων περί παραγραφής) και
- (ii) το περίγραμμά της ταυτίζεται με αυτό που είναι προσαρτημένο στην αρχική πράξη σύστασης οριζοντίων ιδιοκτησιών (υπ' αριθμ. / του Συμβολαιογράφου

δεδομένου ότι πάντως εν προκειμένω έλαβε χώρα μεταβίβαση (επιφάνειας 6,23 τ.μ.) ακινήτου, δι' επεκτάσεως, εν τοις πράγμασι (κατά την κατασκευή-«υλοποίηση»), αποτυπωθείσας σε (στην) οικοδομική άδεια οριζόντιας ιδιοκτησίας σε κοινόχρηστο χώρο της οικείας οικοδομής και για το λόγο αυτό άλλωστε τροποποιήθηκε μονομερώς η σχετική σύσταση.

γ) Ο προσφεύγων δεν εξειδικεύει το πώς, ενώ από το διενεργηθέντα πολεοδομικό έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο κατά την οικοδομική άδεια προβλεπόμενος χώρος φωταγωγού καταλήφθηκε κατά 6,23 τ.μ. από την υπό κρίση αποθήκη κυριότητάς του, εντούτοις στην πραγματικότητα, κατά την κατασκευή της πολυκατοικίας, ο φωταγωγός δεν καταλήφθηκε από την αποθήκη (ούτε και μειώθηκε η επιφάνεια αυτής λόγω απόδοσης τμημάτων (της) υπέρ φρεατίου ανελκυστήρα και κοινοχρήστου διαδρόμου) κατά τρόπο ώστε να τίθεται ζήτημα επέκτασης της ιδιοκτησίας του αυτής εις βάρος κοινοχρήστων χώρων της οικοδομής, αλλά απλώς παραβιάστηκαν, κατ' αυτό τους το μέρος, οι προβλέψεις της οικείας οικοδομικής άδειας, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να εξεταστεί και να κριθεί στην ουσία του ο ειδικότερος αυτός ισχυρισμός του.

Για τους λόγους αυτούς, ο μοναδικός λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 26.12.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ...του, ΑΦΜ ..., **και την επικύρωση** της υπ' αριθμ. .../27.11.2024 πράξης διοικητικού προσδιορισμού ΦΜΑ της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΚ Αττικής.

Η συνολική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική συνολική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

Κύριος φόρος	201,48 €
Δημοτικός φόρος ν.δ. 3033/1954	6,04 €

ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)

207,52 €

(ως η ως άνω υπ' αριθμ. .../27.11.2024 πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΦΜΑ της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΚ Αττικής)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3
ΑΝΘΟΥΛΑ ΚΑΡΑΓΕΩΡΓΟΥ**

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.