



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 349

E-mail: ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 06/05/2025

Αριθμός Απόφασης 1312

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1) Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/ τ. Β' /27.04.2017)

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 1069/4.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3) Την με αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016(ΦΕΚ2759/τ.β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4) Την από 09.01.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του με Α.Φ.Μ., κατοίκου κατά της υπ'

αριθ./09.12.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτων (ΦΜΑ) του Προϊσταμένου του 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5) Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτων (ΦΜΑ), του Προϊσταμένου του 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6) Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής .

7) Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **09.01.2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του με **Α.Φ.Μ.**, 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 τη με αριθμό/09.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτων έτους 2019 του Προϊσταμένου του 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος και δημοτικός φόρος ποσού 1.845,29€ πλέον πρόσθετου ποσού 922,64€ ήτοι σύνολο φόρου ποσού 2.767,93€ λόγω διαφοράς στην δηλωθείσα αξία του μεταβιβαζόμενου ακινήτου και στην προσδιορισθείσα κατόπιν ελέγχου.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η ανωτέρω οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου εκδόθηκε βάσει της από 09/12/2024 έκθεσης ελέγχου φορολογίας μεταβίβασης ακινήτου του Προϊσταμένου του 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής δυνάμει της με αριθμό/30-10-2023 εντολής μερικού επιτόπιου ελέγχου της με αριθμό/2019 δήλωσης μεταβίβασης ακινήτου της πρώην Δ.Ο.Υ. Ψυχικού, μετά την αποστολή του υπ' αρ.πρωτ...../21.08.2019 Δελτίου πληροφοριών της υπηρεσίας αυτής προς την τότε αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

Συγκεκριμένα ο προσφεύγων (αγοραστής) υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Ψυχικού την με αριθμό/12.06.2019 δήλωση φόρου μεταβίβασης με πωλητές την με ΑΦΜ, με ΑΦΜκαι με ΑΦΜ

Η ως άνω υποβληθείσα δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτου αφορούσε την αγορά κατά πλήρη κυριότητα του 1/3 εξ αδιαιρέτου της υπό του λατινικού αριθμού 1 μιας οριζόντιας ιδιοκτησίας (αποθήκης) υπογείου επιφανείας 317,00τ.μ. με ποσοστό συνιδιοκτησίας στο οικοπέδο 48/1000 επί οικοπέδου επιφανείας 1.792 τ.μ. ευρισκόμενο εντός του δήμου Ψυχικού, στη θέση «.....» ή «.....» επί της οδού

Η μεταβίβαση έγινε σύμφωνα με το συμβόλαιο αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου με ΑΦΜ

Οι αντισυμβαλλόμενοι δήλωσαν ως αντικειμενική αξία μεταβίβασης του μεταβιβασθέντος ποσοστού το ποσό των 51.480,00€ και επί της αξίας αυτής υπολογίσθηκε ο αναλογούν φόρος ποσού 1.544,00€ πλέον δημοτικού φόρου ποσού 46,00€ ήτοι συνολικό ποσό 1.590,73€ οποίος και κατεβλήθη.

Για τον προσδιορισμό της ανωτέρω αξίας του ως άνω μεταβιβασθέντος ποσοστού χρησιμοποιήθηκε τόσο από τον προσφεύγοντα (αγοραστή) όσο και από τις πωλήτριες το έντυπο 4 (ΦΥΛΛΟ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΑΞΙΑΣ ΑΚΙΝΗΤΟΥ ΑΠΟΘΗΚΕΣ ΣΕ ΟΙΚΟΠΕΔΟ ΕΝΤΟΣ ΣΧΕΔΙΟΥ Ή ΣΕ ΟΙΚΙΣΜΟ).

Ωστόσο, από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε από το 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής διαπιστώθηκε ότι το μεταβιβασθέν ακίνητο χρησιμοποιείται ως επαγγελματική στέγη κατά το χρόνο μεταβίβασής του, εκτιμώντας τα πραγματικά περιστατικά και κυρίως των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, των αναλυτικών καταστάσεων για τα μισθώματα, του εντύπου Ε2 και του εντύπου Ε9 έτους 2018 και των τριών πωλητριών από τα οποία προκύπτει ότι το εν λόγω κτίριο χρησιμοποιείται ως επαγγελματική στέγη.

Κατόπιν τούτου, ο έλεγχος προέβη σε διαπιστώσεις, τις οποίες περιέλαβε στο με αριθ. /17.10.2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, το οποίο κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα μαζί με την υπ' αρ. Προσωρινή πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΜΑ. Επί του ως άνω σημειώματος, ο προσφεύγων δεν υπέβαλε τις απόψεις του διά απαντητικού υπομνήματος εντός της προβλεπόμενης νόμιμης εικοσαήμερης προθεσμίας του άρθρου 33 του ν.5104/2024 κι έτσι ακολούθως προσδιορίστηκε η αξία του ποσοστού του μεταβιβασθέντος ακινήτου από τον έλεγχο με τη χρήση του εντύπου 2 ΦΥΛΛΟ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΑΞΙΑΣ ΑΚΙΝΗΤΟΥ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗ ΣΤΕΓΗ. Η αξία που προέκυψε βάσει του εντύπου 2 είναι 111.198,26€ έναντι δηλωθείσας 51.480,00€ με επιπλέον διαφορά φόρου ποσού 1.845,29€ πλέον πρόσθετου λόγω ανακρίβειας του άρθρου 54 του ν.5104/2024 ποσό 1.845,29€ x 50%=922,64€ ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 2.767,93€. .

Εν συνεχεία εξεδόθη η με αρ. /9.12.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου με συνολικό ποσό καταβολής 2.767,93€ ήτοι κύριος φόρος και δημοτικού ποσό 1.845,29€ πλέον πρόσθετου 922,64€.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή, να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι ο προσδιορισμός της αντικειμενικής αξίας του μεταβιβαζόμενου ακινήτου, με

το έντυπο 2 το οποίο αφορά επαγγελματική στέγη αντί του ορθού εντύπου 4 το οποίο αφορά αποθήκη, από την ελεγκτική αρχή είναι εσφαλμένος, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς: Δεν λήφθηκε υπόψη τόσο το με αριθμό συμβόλαιο αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου με ΑΦΜ, όσο και η υπ' αριθμό/..... σύσταση οριζοντίου ιδιοκτησίας του συμβολαιογράφου βάσει των οποίων χαρακτηρίζεται ως αποθήκη όπως προβλέπεται από την υπ' αρ...../1977 άδεια οικοδομής η οποία δεν έχει τροποποιηθεί μέχρι σήμερα.

Το γεγονός ότι η από 10-08-2007 μίσθωση του ακινήτου από την εταιρεία «.....» χαρακτηρίζεται στο ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης ως επαγγελματική, ουδόλως μετατρέπει το μίσθιο από αποθήκη σε χώρο κύριας χρήσης.

Τέλος, υποστηρίζει ότι η μισθώτρια εταιρεία μίσθωσε το συγκεκριμένο ακίνητο ως αποθήκη προκειμένου να το χρησιμοποιεί για την εναπόθεση και φύλαξη των εμπορευμάτων της.

Επειδή, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 1 του α.ν.1521/1950, όπως κυρώθηκε με το ν. 1587/1950 ορίζεται ότι: «7. Εφ' εκάστης εξ επαχθούς αιτίας μεταβιβάσεως ακινήτου ή πραγματικού επί ακινήτου δικαιώματος ως και επί μεταβιβάσεως πλοίου υπό ελληνικήν σημαίαν επιβάλλεται φόρος επί αξίας αυτών...5. Ως αξία λογίζεται η αγοραία αξία την οποία έχει το ακίνητον ή το πραγματικόν επί του ακινήτου δικαίωμα ή το πλοίον κατά την ημέραν της μεταβιβάσεως των».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1 Δια τον καθορισμόν της αξίας του ακινήτου ή του πραγματικού δικαιώματος επί του ακινήτου ή του πλοίου λαμβάνεται υπ' όψει:..., ε) η ημέρα της υπογραφής του οριστικού συμβολαίου εις τας λοιπάς περιπτώσεις...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ίδιου νόμου ως τροποποιήθηκε και ισχύει ορίζεται ότι: «1 Ο φόρος μεταβιβάσεως επί της αξίας του ακινήτου ή του εμπραγμάτου επί του ακινήτου δικαιώματος υπολογίζεται:... Γ) Σε κάθε άλλη περίπτωση σε τρία τοις εκατό (3%) επί της φορολογητέας αξίας του ακινήτου...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1 Ο φόρος μεταβίβασης που αναλογεί στο τίμημα μεταβίβασης που αναγράφεται στο συμβόλαιο, βαρύνει τον αγοραστή. Ο φόρος μεταβιβάσεως ο αναλογών επί της διαφοράς μεταξύ της αξίας και του τιμήματος μεταβιβάσεως και αί προσαυξήσεις του άρθρου 9 του παρόντος βαρύνουσι τον αγοραστή ν,...».

Επειδή, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 8 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1 Ο φόρος μεταβιβάσεως καταβάλλεται εξ ολοκλήρου συν τη δηλώσει...».

Επειδή, με το άρθρο **41Α** του **ν.1249/1982** ορίζεται ότι: «**1** Η φορολογητέα αξία των μεταβιβαζόμενων με επαχθή αιτία ή αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής ακινήτων, που βρίσκονται σε περιοχές στις οποίες δεν έχει εφαρμοστεί το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας τους, είτε αυτές είναι εντός είτε εκτός σχεδίου πόλης, υπολογίζεται χωριστά για τα επί του οικοπέδου ή γηπέδου τυχόν υφιστάμενα κτίσματα και χωριστά για το οικόπεδο ή το γήπεδο, ως εξής: α) Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των κτισμάτων εφαρμόζεται αντικειμενικό σύστημα, κατά το οποίο λαμβάνονται υπόψη τιμές αφετηρίας κόστους ανά είδος κτιρίου, οι οποίες καθορίζονται και αναπροσαρμόζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών. Οι τιμές αυτές αφετηρίας αυξάνονται ή μειώνονται με την εφαρμογή συντελεστών που προσδιορίζουν τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του υπό εκτίμηση κτιρίου, όπως το μέγεθος, την ποιότητα κατασκευής, την παλαιότητα και άλλα. β) Γ\α τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας του οικοπέδου ή γηπέδου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 3 του α.ν.1521/1950 (ΦΕΚ 245 Α) και των άρθρων 9 και 10 του ν.δ/τος 118/1973 (ΦΕΚ 202 Α'). 2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται σταδιακά, για τις περιοχές της προηγούμενης παραγράφου, ζώνες με αξία γης και συντελεστές αυξομείωσής τους, οι οποίοι προσδιορίζουν τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του οικοπέδου ή γηπέδου, όπως σχήμα, δυνατότητα εκμετάλλευσης και άλλα, ώστε να υπολογίζεται αντικειμενικά και η αξία γης. Στις περιπτώσεις αυτές δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 3 του α.ν. 1521/1950 και των άρθρων 9 και 10 του ν.δ/τος 118/1973. 3. Κατ' εξαίρεση, σε περίπτωση που στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο αναγράφεται τίμημα μεγαλύτερο της αξίας που προκύπτει με την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου, ο φόρος μεταβίβασης υπολογίζεται με βάση το τίμημα αυτό. 4. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται: α. Η καταχώριση των τιμών αφετηρίας κόστους κατά είδος οικοδομής και περιοχή, των τιμών γης κατά ζώνες και των συντελεστών αυξομείωσής τους σε πίνακες, καθώς και οι χάρτες και τα έντυπα, που θα αποτελούν την απαραίτητη υποδομή για τον αντικειμενικό προσδιορισμό της αξίας των κτισμάτων και του οικοπέδου ή γηπέδου, β. Ο χρόνος έναρξης ισχύος των διατάξεων του παρόντος άρθρου σε ολόκληρη τη χώρα ή κατά περιοχές, γ. Κάθε άλλη λεπτομέρεια σχετική με την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου».

Επειδή, σύμφωνα με την 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».....

Άρθρο2

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 προοριζομένου, 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.

.....

δ) Με το έντυπο 4 υπολογίζεται η αξία αποθηκευτικών χώρων που δεν χρησιμοποιούνται ούτε έχουν χρησιμοποιηθεί ποτέ ως χώροι κύριας χρήσης

Στην κατηγορία αυτή υπάγονται:

δα) Αποθηκευτικοί χώροι στο υπόγειο κτιρίων επαγγελματικής στέγης ή κατοικίας.

δβ) Αποθηκευτικοί χώροι στο ισόγειο κτιρίων επαγγελματικής στέγης ή κατοικίας μη προσμετρημένοι στο συντελεστή δόμησης (Σ.Δ.).

δγ) Αποθηκευτικοί χώροι αυτοτελείς (ανεξάρτητα κτίρια) εφ' όσον δεν ανήκουν στην κατηγορία των κτιρίων αποθηκών των οποίων η φορολογητέα αξία υπολογίζεται με το έντυπο 6Α (επιφάνειας μικρότερης ή ίσης με 60 τ.μ.).

δδ) Γεωργικών και κτηνοτροφικών εγκαταστάσεων επιφάνειας μικρότερης ή ίσης με 60 τ.μ.»

(Με την παρ. 1^α του άρθρου μόνου της ΥΑ 105894 ΕΞ 2022/22.7.2022 (ΦΕΚ Β' 3952/26.7.2022), η ανωτέρω παράγραφος δ' της ΠΟΛ1149/1994, τροποποιήθηκε και προβλέπονται πλέον τα εξής:

"δ) Με το έντυπο 4 υπολογίζεται η αξία αποθηκευτικών χώρων που δεν χρησιμοποιούνται ως χώροι κύριας χρήσης, κατά την μεταβίβαση.

Στην κατηγορία αυτή υπάγονται χώροι μη προσμετρημένοι στο συντελεστή δόμησης (Σ.Δ.) και ειδικότερα:

δα) Αποθηκευτικοί χώροι στο υπόγειο κτιρίων επαγγελματικής στέγης ή κατοικίας μη προσμετρημένοι στο συντελεστή δόμησης (Σ.Δ.).

δβ) Αποθηκευτικοί χώροι στο ισόγειο κτιρίων επαγγελματικής στέγης ή κατοικίας μη προσμετρημένοι στο συντελεστή δόμησης (Σ.Δ.).

δγ) Αποθηκευτικοί χώροι αυτοτελείς (ανεξάρτητα κτίρια) εφ' όσον δεν ανήκουν στην κατηγορία των κτιρίων αποθηκών των οποίων η φορολογητέα αξία υπολογίζεται με το έντυπο Κ5 (επιφάνειας μικρότερης ή ίσης με 60τ.μ.) μη προσμετρημένοι στο συντελεστή δόμησης (Σ.Δ.).

δδ) Γεωργικών και κτηνοτροφικών εγκαταστάσεων επιφανείας μικρότερης ή ίσης των 60τ.μ. μη προσμετρημένοι στο συντελεστή δόμησης (Σ.Δ.).

Υπάρχουν όμως και αποθηκευτικοί χώροι των οποίων η αξία υπολογίζεται με τα έντυπα 1 ή 2, όπως ορίζεται στην παρ. 4 υποπαρ. α) του άρθρου 6. Διευκρινίζεται, ότι η αξία αποθηκών οι οποίες είναι προσμετρημένες στο συντελεστή δόμησης και βρίσκονται στο ισόγειο κτιρίων επαγγελματικής στέγης ή επαγγελματικής στέγης και κατοικίας (μικτή χρήση) υπολογίζεται πάντα με το έντυπο 2, ενώ όταν βρίσκονται στο ισόγειο κτιρίων κατοικίας, η αξία τους υπολογίζεται με το έντυπο 1. Η αξία αποθηκών, οι οποίες βρίσκονται σε όροφο ή δώμα κτιρίων επαγγελματικής στέγης, που σύμφωνα με την οικοδομική τους άδεια προορίζονταν για κτίρια γραφείων ή γραφείων καταστημάτων υπολογίζεται με το έντυπο 2, ενώ η αξία αποθηκών σε όροφο ή σε δώμα κτιρίων κατοικίας ή κτιρίων επαγγελματικής στέγης που δεν προορίζονταν σύμφωνα με την οικοδομική τους άδεια για κτίρια γραφείων ή γραφείων καταστημάτων, υπολογίζεται με το έντυπο 1".)

2. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων κάθε δήμος ή κοινότητα χωρίζεται σε επιμέρους ζώνες για τις οποίες ορίζεται τιμή ζώνης (Τ.Ζ.), συντελεστής εμπορικότητας (ΣΕ) των δρόμων της, συντελεστής οικοπέδου (ΣΟ), συντελεστής συμμετοχής οικοπέδου (Σ.Σ.Ο.) και συντελεστής αξιοποίησης οικοπέδου (Σ.Α.Ο.). Τα στοιχεία αυτά αναγράφονται στους πίνακες τιμών, ενώ οι ζώνες και οι συντελεστές αξιοποίησης οικοπέδων απεικονίζονται και στις πινακίδες (χάρτες) του Υπουργείου Οικονομικών.....

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.....

Άρθρο 6

Αποθήκες σε οικόπεδο εντός σχεδίου ή σε οικισμό

1.- Φορολογητέα Αξία

Η φορολογητέα αξία των ακινήτων της κατηγορίας αυτής υπολογίζεται με το έντυπο 4 και είναι ίση με το γινόμενο της τιμής της αντίστοιχης ζώνης επί τη συνολική επιφάνεια της αποθήκης το τυχόν ποσοστό συνιδιοκτησίας και τους σχετικούς συντελεστές που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την τελική διαμόρφωσή της.

Με το έντυπο 4 υπολογίζεται η αξία αποθηκευτικών χώρων που δεν χρησιμοποιούνται ως χώροι κύριας χρήσης, κατά την μεταβίβαση.

Στην κατηγορία αυτή υπάγονται χώροι μη προσμετρημένοι στο συντελεστή δόμησης (Σ.Δ.) και ειδικότερα:

α) Αποθηκευτικοί χώροι στο υπόγειο κτιρίων επαγγελματικής στέγης ή κατοικίας μη προσμετρημένοι στο συντελεστή δόμησης (Σ.Δ.).

β) Αποθηκευτικοί χώροι στο ισόγειο κτιρίων επαγγελματικής στέγης ή κατοικίας μη προσμετρημένοι στο συντελεστή δόμησης (Σ.Δ.).

γ) Αποθηκευτικοί χώροι αυτοτελείς (ανεξάρτητα κτίρια) εφ' όσον δεν ανήκουν στην κατηγορία των κτιρίων αποθηκών των οποίων η φορολογητέα αξία υπολογίζεται με το έντυπο Κ5 (επιφάνειας μικρότερης ή ίσης με 60τ.μ.) μη προσμετρημένοι στο συντελεστή δόμησης (Σ.Δ.).

δ) Γεωργικών και κτηνοτροφικών εγκαταστάσεων επιφανείας μικρότερης ή ίσης των 60τ.μ. μη προσμετρημένοι στο συντελεστή δόμησης (Σ.Δ.).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην από 09/12/2024 έκθεση ελέγχου φορολογίας μεταβίβασης ακινήτου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής η ελεγκτική αρχή διαπίστωσε ότι η με αριθμό/12-06-2019 δήλωση ΦΜΑ της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού με αγοραστή τον προσφεύγοντα και πωλήτριες τις, υποβλήθηκε ανακριβώς ως προς την αντικειμενική αξία του μεταβιβασθέντος ακινήτου (ύψους 51.480,00€). Συγκεκριμένα: α) η αντικειμενική αξία του μεταβιβασθέντος ποσοστού της αποθήκης συνολικής επιφάνειας

317,00τμ, προσδιορίστηκε με το έντυπο 4 (ΦΥΛΛΟ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΑΞΙΑΣ ΑΚΙΝΗΤΟΥ ΑΠΟΘΗΚΕΣ ΣΕ ΟΙΚΟΠΕΔΟ ΕΝΤΟΣ ΣΧΕΔΙΟΥ Ή ΣΕ ΟΙΚΙΣΜΟ) αντί του ορθού εντύπου 2 (ΦΥΛΛΟ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΑΞΙΑΣ ΑΚΙΝΗΤΟΥ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗ ΣΤΕΓΗ). Η αντικειμενική αξία βάσει ελέγχου προσδιορίστηκε με βάση το έντυπο 2 σε 111.198,95€ αντί της δηλωθείσης βάση του εντύπου 4 σε 51.480,00€, ήτοι διαπιστώθηκε ανακρίβεια ύψους 59.718,95€ (111.198,95€ μείον 51.480,00€).

Επειδή, από τον έλεγχο του εντύπου Ε2 των δηλώσεων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας έτους 2018 (του τελευταίου προ της μεταβίβασης έτους) και των τριών πωλητών προκύπτει ότι το εν λόγω κτίριο χρησιμοποιείται ως επαγγελματική στέγη και συνεπώς φορολογήθηκε σύμφωνα με την τελευταία του χρήση. Συνεπεία αυτού ορθώς χρησιμοποιήθηκε το έντυπο 2 ΦΥΛΛΟ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΑΞΙΑΣ ΑΚΙΝΗΤΟΥ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗ ΣΤΕΓΗ, για την προσδιορισθείσα αξία του επίδικου ακινήτου αφού για να θεωρηθεί ως αποθηκευτικός χώρος θα έπρεπε να αποδειχθεί ότι κατά το χρόνο μεταβίβασής του δεν χρησιμοποιείτο ως χώρος κύριας χρήσης και συνεπώς ορθώς προέκυψε διαφορά ΦΜΑ και δημοτικού φόρου επ' αυτού, μετά του σχετικού πρόσθετου φόρου με την έκδοση της προσβαλλόμενης με αρ. /9.12.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΜΑ.

Επειδή, το μεταβιβασθέν ακίνητο δηλώνεται στην Ενιαία Δήλωση Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων (Ε9) έτους 2019 και των τριών πωλητών οι οποίες επισυνάπτονται στην παρούσα, ότι εντάσσεται στην «Κατηγορία Ακινήτου» στην οποία αντιστοιχεί ο αριθμός «3», ήτοι δηλώνεται από τις πωλήτριες ότι εντάσσεται στην κατηγορία «Επαγγελματική Στέγη» ενώ αντιθέτως, δεν δηλώνεται ότι εντάσσεται στον κωδικό «5» ο οποίος αντιστοιχεί σε «Κατηγορία Ακινήτου» «Αποθήκη».

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται την υπ. αριθμό /1977 άδεια οικοδομής καθώς το /2019 συμβόλαιο μεταβίβασης του επίδικου ακινήτου και την υπ' αρ..... /1977 πράξη σύστασης οριζοντίου ιδιοκτησίας στα οποία αναφέρεται ως αποθήκη πλην όμως σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ.1 της ΠΟΛ.1149/1994 προβλέπεται ότι: «Εάν όμως... η χρήση του είναι διάφορη από εκείνη που ορίζεται στην οικοδομική άδεια ή στην πράξη σύστασης οριζοντίας 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 ...»

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ακόμα και αν το μεταβιβασθέν ακίνητο χαρακτηρίζεται ως αποθήκη στην άδεια οικοδομής και στην Πράξη Σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας, ωστόσο, χρησιμοποιείται στην πραγματικότητα ως χώρος κύριας χρήσης, εντάσσεται στην αντίστοιχη κατηγορία ακινήτου ανάλογα με τη χρήση του και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα είναι απορριπτέος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 77 του ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια 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, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί χρήσεως του ακινήτου από τη μισθώτρια εταιρεία «.....» ως αποθηκευτικός χώρος, προβάλλεται χωρίς την προσκόμιση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων που θα αποδείκνυαν ότι η μισθώτρια εταιρεία μουσικής παραγωγής πράγματι χρησιμοποιεί αποθήκη εμβαδού 317 τ.μ. για την αποθήκευση των εμπορευμάτων της, (εκ των οποίων μεγάλο μέρος είναι άυλα-μη ενσώματα προϊόντα ή και προϊόντα πνευματικής ιδιοκτησίας).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται, στην από 9.12.2024 έκθεση ελέγχου φόρου μεταβίβασης του 3ου ΕΛ.ΚΕ Αττικής, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ.1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη ορθού υπολογισμού της αντικειμενικής αξίας του μεταβιβασθέντος ακινήτου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Κατόπιν των ανωτέρω

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 09.01.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ.,

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ./09-12-202 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτων έτους 2019

Διαφορά φόρου για καταβολή	1.845,29€
Πρόσθετος 50%	922,64€
Σύνολο για καταβολή	2.767,93€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.

