

ΠΟΛ. 1046/2005 [09/03/05]

Φορολόγηση ημιυπαίθριων και βοηθητικών χώρων κατά τη μεταβίβασή τους με οποιαδήποτε αιτία.

Αθήνα, 9 Μαρτίου 2005

Με αφορμή ερωτήματα που τέθηκαν στην Υπηρεσία μας σχετικά με τη φορολόγηση των ημιυπαίθριων και των βοηθητικών χώρων, σας γνωρίζουμε ότι για το θέμα αυτό εκδόθηκε η 622/2004 Γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, που έγινε δεκτή, και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή της:

1. Με δεδομένο ότι για τον υπολογισμό της φορολογητέας αξίας του ακινήτου λαμβάνεται υπόψη η πραγματική κατάσταση του ακινήτου, σε περίπτωση μεταβίβασης ακινήτου, του οποίου ο ημιυπαίθριος ή οι ημιυπαίθριοι χώροι έχουν διαμορφωθεί κατά το χρόνο φορολογίας (δηλαδή κατά το χρόνο σύνταξης του μεταβιβαστικού συμβολαίου αγοράς, δωρεάς, γονικής παροχής ή κατά το χρόνο θανάτου) σε κλειστούς χώρους κύριας χρήσης, για τον υπολογισμό του οικείου φόρου, η επιφάνεια τους συνυπολογίζεται στη φορολογητέα επιφάνεια του ακινήτου, στο οποίο ανήκουν, και φορολογούνται ανάλογα με τη χρήση του ακινήτου, στο οποίο υπάγονται, ως κατοικία, επαγγελματική στέγη κ.λπ.

2. Σύμφωνα με την πιο πάνω γνωμοδότηση, στην οικεία φορολογική δήλωση δεν απαιτείται η αναγραφή του ημιυπαίθριου χώρου ή η κατάσταση αυτού, δηλαδή η διαμόρφωσή του ή μη σε χώρο κύριας χρήσης, αλλά, στην περίπτωση αυτή (διαμόρφωσής του σε χώρο κύριας χρήσης) αρκεί η συμπλήρωση του οικείου φύλλου υπολογισμού αξίας, στο οποίο θα περιλαμβάνεται η συνολική επιφάνεια του χώρου κύριας χρήσης (διαμερίσματος, επαγγελματικής στέγης κ.λ.π.) και η επιφάνεια του κλειστού ημιυπαίθριου χώρου.

Ωστόσο, επειδή η αναγραφή, κατά την περιγραφή του ακινήτου στην οικεία δήλωση, της ύπαρξης του ημιυπαίθριου ή ημιυπαίθριων χώρων διευκολύνει το φορολογικό έλεγχο, θεωρούμε ότι κατά την περιγραφή του ακινήτου στο σώμα της δήλωσης είναι σκόπιμη η αναγραφή απλά και μόνο της ύπαρξης του ημιυπαίθριου χώρου.

3. Η διαπίστωση του χρόνου διαμόρφωσης της πραγματικής κατάστασης του ακινήτου (εν προκειμένω η διαμόρφωση του ημιυπαίθριου χώρου σε χώρο κύριας χρήσης), ανάγεται στην αποκλειστική αρμοδιότητα του φορολογικού ελέγχου, ο οποίος, προκειμένου να διακριβώσει την κατάσταση αυτή, μπορεί να μετέλθει όλα τα επιτρεπόμενα από τη νομοθεσία μέσα (π.χ. έλεγχος δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, μισθωτήρια συμβόλαια κ.λπ.) κατά τον έλεγχο που πραγματοποιεί εντός του χρόνου παραγραφής. Η μετάθεση του βάρους της απόδειξης στο φορολογούμενο δε συνάδει με την αρχή της χρηστής διοίκησης.

Δεδομένου λοιπόν ότι το βάρος της απόδειξης το φέρει η φορολογούσα αρχή και είναι εξαιρετικά δυσχερές η απόδειξη γεγονότων σε βάθος χρόνου, θα πρέπει να καταβάλλεται κάθε δυνατή προσπάθεια από τις Δ.Ο.Υ., έτσι ώστε να διενεργείται αυτοψία κατά το χρόνο υποβολής της οικείας δήλωσης. Εφόσον αυτό δεν είναι εφικτό, η αυτοψία διενεργείται εντός ευλόγου χρόνου περίπου δύο μηνών από την υποβολή της δήλωσης και τούτο γιατί θεωρούμε ότι η πραγματική κατάσταση του ακινήτου δεν είναι εύκολο να μεταβληθεί στο διάστημα αυτό και συνεπώς τεκμαίρεται ότι κατά τον κρίσιμο χρόνο φορολογίας η πραγματική κατάσταση του ακινήτου είναι αυτή που διαπιστώνεται κατά τη διενέργεια της αυτοψίας, χωρίς να είναι απαραίτητη η επίκληση άλλων αποδεικτικών στοιχείων από τη Δ.Ο.Υ.

Σε περίπτωση που το ακίνητο κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης δεν έχει αποπερατωθεί, αλλά πρόκειται να παραδοθεί αποπερατωμένο σε μεταγενέστερο χρόνο με δαπάνες του πωλητή ή του εργολάβου, ο χρόνος, όπου μπορεί να διενεργηθεί αυτοψία κατά τα ανωτέρω (όπου δεν απαιτείται η ύπαρξη άλλων αποδεικτικών στοιχείων), είναι ο χρόνος παράδοσης του ακινήτου στον αγοραστή σύμφωνα με τα αναγραφόμενα στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο. Συνεπώς, ο αγοραστής, κατά την υποβολή της οικείας δήλωσης Φ.Μ.Α., με υπεύθυνη δήλωσή του θα αναλαμβάνει την υποχρέωση να ενημερώσει την αρμόδια Δ.Ο.Υ. για την παράδοση σε αυτόν του αποπερατωμένου διαμερίσματος, ώστε να καταστεί ευχερής ο έλεγχος (αυτοψία) του ακινήτου μέσα στο προαναφερθέν σύντομο χρονικό διάστημα.

4. Αν διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η διαμόρφωση ημιυπαίθριου χώρου σε χώρο κύριας χρήσης (κατά το χρόνο φορολογίας), τότε, πέραν του οφειλόμενου κύριου φόρου που αναλογεί στην επιφάνεια του ημιυπαίθριου χώρου, επιβάλλεται και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2523/1997.

5. Για τις υποθέσεις, στις οποίες ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε σε χρόνο μεταγενέστερο του χρόνου φορολογίας (π.χ. στο τέλος του χρόνου παραγραφής) και δεν αποδεικνύεται με βάση τα στοιχεία της φορολογικής αρχής η διαμόρφωση του ημιυπαίθριου χώρου σε χώρο κύριας χρήσης (κατά το χρόνο φορολογίας), δεν υφίσταται για το χώρο αυτό φορολογική υποχρέωση και, αν τυχόν στην εκδοθείσα πράξη έχει περιληφθεί η αξία των ημιυπαίθριων χώρων, εφόσον η υπόθεση βρίσκεται στο στάδιο διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, θα πρέπει να γίνει τροποποίηση ή ακύρωση εν όλω ή εν μέρει της οικείας πράξης.

6. Υπενθυμίζεται ότι, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 14 του Α.Ν. 1521/1950, οι συμβολαιογράφοι υποχρεούνται να αποστέλλουν εντός του πρώτου πενθημέρου κάθε μήνα στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. αντίγραφα των οριστικών συμβολαίων που συνετάγησαν τον αμέσως προηγούμενο μήνα, η παράβαση δε της διάταξης αυτής τιμωρείται με το πρόστιμο του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997.

Αντίστοιχα, σύμφωνα με τη διάταξη της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 116 του Ν. 2961/2001, οι συμβολαιογράφοι υποχρεούνται μέσα στους μήνες Ιανουάριο, Απρίλιο, Ιούλιο και Οκτώβριο να αποστέλλουν απλά αντίγραφα των κατά το προηγούμενο τρίμηνο συνταχθέντων από αυτούς εγγράφων δωρεών εν ζωή ή αιτία θανάτου ή γονικών παροχών καθώς και όλων γενικά των εγγράφων που αναφέρονται σε κτήση αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής.

7. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται αναλόγως και στις περιπτώσεις διαμόρφωσης βοηθητικών χώρων (αποθηκών, υπογείων, θέσεων στάθμευσης κ.λπ.) σε χώρους κύριας χρήσης.