



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη, 29-12-2016

Αριθμός απόφασης: 1734

Ταχ. Δ/ση : Εγγατία 45
Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313333245
ΦΑΞ : 2313333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-1-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της

ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ2562Β/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ι. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή των:

α) του με ΑΦΜ:

β) του με ΑΦΜ:

γ) του με ΑΦΜ:

δ) του με ΑΦΜ: και

ε) του με ΑΦΜ:

κατά :

α) της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου, του προϊσταμένου της ΔΟΥ

β) της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου, του προϊσταμένου της ΔΟΥ

γ) της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου, του προϊσταμένου της ΔΟΥ

δ) της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου, του προϊσταμένου της ΔΟΥ και

ε) της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου, του προϊσταμένου της ΔΟΥ

και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4. α) τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου, του προϊσταμένου της ΔΟΥ

β) τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου, του προϊσταμένου της ΔΟΥ

γ) τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου, του προϊσταμένου της ΔΟΥ

δ) τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου, του προϊσταμένου της ΔΟΥ και

ε) τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου, του προϊσταμένου της ΔΟΥ

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ.αρ.πρωτ ενδικοφανούς προσφυγής των α) του με ΑΦΜ:, β) του με ΑΦΜ:, γ) του με ΑΦΜ:, δ) του με ΑΦΜ: και του 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1) Με την με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του του με ΑΦΜ:, διαφορά φόρου για καταβολή 12.028,99€, για τη χρήση 2011, λόγω διαπιστωθείσας διαφοράς μεταξύ αξίας βάσει ελέγχου και βάσει δήλωσης (αρ. δήλωσης ΦΜΑ/21-12-2011) για τη μεταβίβαση ακινήτου από επαχθή αιτία.

Η ανωτέρω Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α, εκδόθηκε βάσει της από Έκθεσης ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου, προσδιορισμός αξίας ακινήτου δήλωσης Φ.Μ.Α., κατόπιν ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ' αρ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

2) Με την με αριθμό....., Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της του, διαφορά φόρου για καταβολή 8.012,91€, για τη χρήση 2011, λόγω διαπιστωθείσας διαφοράς μεταξύ αξίας βάσει ελέγχου και βάσει δήλωσης (αρ. δήλωσης ΦΜΑ/21-12-2011) για τη μεταβίβαση ακινήτου από επαχθή αιτία.

Η ανωτέρω Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α, εκδόθηκε βάσει της από Έκθεσης ελέγχου φόρου μεταβίβασης ακινήτων Φ.Μ.Α., κατόπιν ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ' αρ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

3) Με την με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του του διαφορά φόρου για καταβολή 8.012,91€, για τη χρήση 2011, λόγω διαπιστωθείσας διαφοράς μεταξύ αξίας βάσει ελέγχου και βάσει δήλωσης (αρ. δήλωσης ΦΜΑ/21-12-2011) για τη μεταβίβαση ακινήτου από επαχθή αιτία.

Η ανωτέρω Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α, εκδόθηκε βάσει της από Έκθεσης ελέγχου φόρου μεταβίβασης ακινήτων Φ.Μ.Α., κατόπιν ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ' αρ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

4) Με την με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της του, διαφορά φόρου για

καταβολή 8.012,91€, για τη χρήση 2011, λόγω διαπιστωθείσας διαφοράς μεταξύ αξίας βάσει ελέγχου και βάσει δήλωσης (αρ. δήλωσης ΦΜΑ/21-12-2011) για τη μεταβίβαση ακινήτου από επαχθή αιτία.

Η ανωτέρω Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α, εκδόθηκε βάσει της από Έκθεσης ελέγχου φόρου μεταβίβασης ακινήτων Φ.Μ.Α., κατόπιν ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ' αρ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

5) Με την με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της του, διαφορά φόρου για καταβολή 12.028,99€, για τη χρήση 2011, λόγω διαπιστωθείσας διαφοράς μεταξύ αξίας βάσει ελέγχου και βάσει δήλωσης (αρ. δήλωσης ΦΜΑ/21-12-2011) για τη μεταβίβαση ακινήτου από επαχθή αιτία.

Η ανωτέρω Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α, εκδόθηκε βάσει της από Έκθεσης ελέγχου φόρου μεταβίβασης ακινήτων Φ.Μ.Α., κατόπιν ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ' αρ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Η εντολή ελέγχου εκδόθηκε λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις των άρθρων 4 και 8 του Ν 1521/1950 και αντικείμενο του ελέγχου αποτέλεσε οικόπεδο που βρίσκεται σε περιοχή εκτός αντικειμενικού συστήματος προσδιορισμού αξίας και συγκεκριμένα στη συνοικία των στην περιοχή, εμβαδού 661,29τμ, το οποίο φορολογήθηκε με βάση τη δηλωθείσα από τους συμβαλλόμενους αξία.

Για τη μεταβίβαση του εν λόγω ακινήτου υποβλήθηκε η με αριθμ./21-12-2011 δήλωση ΦΜΑ και την 21-12-2011 συντάχθηκε το υπ' αριθμ. συμβόλαιο πώλησης της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης

Στις 21-12-2011, οι προσφεύγοντες υπέβαλαν στην ΔΟΥ την υπό κρίση δήλωση ΦΜΑ με την οποία μεταβιβάστηκε, κατά πλήρη κυριότητα και κατά ποσοστό 25,01% στους και και κατά ποσοστό 16,66% στους υπόλοιπους προσφεύγοντες, ένα οικόπεδο εμβαδού 661,29τμ που βρίσκεται σε περιοχή εκτός αντικειμενικού συστήματος και φορολογήθηκε με δηλωθείσα από τους συμβαλλόμενους αξία το ποσό των 290.000,00€. Η ΔΟΥ προσδιόρισε προσωρινά την αγοραία αξία του ακινήτου με προεκτίμηση στο ποσό των 529.000,00€, όμως οι συμβαλλόμενοι δεν αποδέχθηκαν ούτε κατά την υποβολή της δήλωσης ούτε εντός της δέμηνης προθεσμίας που ορίζει ο νόμος, τη διαφορά μεταξύ της αγοραίας αξίας με προεκτίμηση από την υπηρεσία και του δηλωθέντος από τους ίδιους τιμήματος του μεταβιβαζόμενου οικοπέδου.

Για το λόγο αυτό προσδιορίστηκε από τον έλεγχο η αγοραία αξία του εν λόγω ακινήτου αφού λήφθηκαν υπόψη και συνεκτιμήθηκαν στοιχεία που προκύπτουν από μεταβιβάσεις άλλων πλησιόχρων ομοειδών ακινήτων που βρίσκονται στην ίδια περιοχή ή κτήσεις αιτία θανάτου-δωρεάς-γονικής παροχής ή από απαλλοτριώσεις ή από δικαστικές διανομές και όπως αυτά τα συγκριτικά στοιχεία διαμορφώνονται σύμφωνα με το βιβλίο που τηρεί στο αρχείο της αρμόδια ΔΟΥ

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, οι προσφεύγοντες ζητούν την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Μ.Α. της Δ.Ο.Υ., ισχυριζόμενοι ότι είναι πλημμελώς αιτιολογημένες καθώς η έκθεση ελέγχου χρησιμοποιεί ως συγκριτικά στοιχεία ακίνητα που δεν είναι πλησιόχωρα, δεν είναι χρονικώς πρόσφορα και κυρίως δεν είναι ομοειδή ενώ δεν αναγνωρίζει συγκριτικά στοιχεία που άπτονται του υπό κρίση ακινήτου με το αιτιολογικό ότι αυτά βρίσκονται εντός του αντικειμενικού προσδιορισμού. Προς επίρρωση του ισχυρισμού τους οι προσφεύγοντες επικαλούνται την υπ' αριθμ.3833/2014 απόφαση του ΣτΕ καθώς και την ΠΟΛ 1079/2004.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1 του α.ν. 1521/1950: «Εφ' εκάστης εξ επαχθούς αιτίας μεταβιβάσεως ακινήτου ή πραγματικού επί ακινήτου δικαιώματος ως και επί μεταβιβάσεως πλοίου υπό ελληνικήν σημαίαν επιβάλλεται φόρος επί της αξίας αυτών.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 5 του άρθρου 1 του α.ν. 1587/1950 "Ακίνητα λογίζονται τα κατά τα άρθρα 948 και 953 του Αστικού Κώδικος χαρακτηριζόμενα ως τοιαύτα..... 5. Ως αξία λογίζεται η αγοραία αξία την οποίαν έχει το ακίνητον ή το πραγματικόν επί του ακινήτου δικαίωμα ή το πλοίον κατά την ημέραν της μεταβιβάσεώς των."

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 1 περ. ε' του α.ν. 1521/1950: «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 τα λοιπάς περιπτώσεις.»

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 3 του Ν 1587/1950 " 2. Δια τον προσδιορισμό της αξίας του ακινήτου ή του πραγματικού επί του ακινήτου δικαιώματος ή του πλοίου λαμβάνονται υπ' όψει και συνεκτιμώνται τα στοιχεία μεταβιβάσεων παρομοίων περιουσιακών στοιχείων τα οποία προκύπτουν εξ' ετέρων συμβολαίων ή εξ' εκτιμήσεως γενομένης δια την επιβολήν του φόρου κληρονομιών δωρεών και προικών ή εξ' άλλων εκτιμήσεων. Εν περιπτώσει καθ' ην ελλείπουν τα στοιχεία ταύτα ή κατά την κρίσιν του Οικ. Εφόρου τα υπάρχοντα είναι ανεπαρκή ή απρόσφορα ενεργείται υπό τούτου προσδιορισμός της αξίας δια χρήσεως παντός άλλου μέσου."

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 8 του Ν 1587/1950 "3. Ο βαρυνόμενος κατά τας διατάξεις του παρόντος δια του φόρου επί της τυχόν υπαρχούσης διαφοράς μεταξύ αγοραίας αξίας και τιμήματος του μεταβιβαζομένου ακινήτου, δύναται, εντός διμήνου ανατρεπτικής προθεσμίας από της ημερομηνίας παραλαβής της δηλώσεως, να επιδώση συμπληρωματικήν δήλωσιν φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων, σύμφωνον προς την υπό του Οικον. Εφόρου προσδιορισθείσαν αξίαν και να καταβάλη ταυτοχρόνως το ήμισυ του αναλογούντος επ' αυτής φόρου, άνευ προσθέτου τοιούτου ή προστίμου. Το υπόλοιπο ήμισυ του φόρου τούτου βεβαιούται αμέσως και εισπράττεται εντός του επομένου από της βεβαιώσεως μηνός.

Εις την περίπτωσιν ταύτην και υπό τον όρον ότι άπαντα τα εν τη δηλώσει προβλεπόμενα στοιχεία τυγχάνουν ειλικρινή, η μεταβίβασις περαιούται οριστικώς ως ειλικρινής".

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του ιδίου ως άνω άρθρου και νόμου “4.Εν περιπτώσει μη υποβολής δηλώσεως εντός της ως άνω προθεσμίας ενεργείται έλεγχος κατά τα εν ταις οικείαις διατάξεις οριζόμενα, της ως άνω προσωρινής αξίας μη δεσμευούσης τον Οικον. Έφορου κατά τον βάσει ελέγχου προσδιορισμόν της αγοραίας αξίας του ακινήτου συμφώνως προς τας διατάξεις του άρθρ. 3, ούτε και κατά την μεταβίβασιν ετέρων πλησιοχώρων ομοειδών ακινήτων.”

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) “.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.”.

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: “.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος”.

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι “Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.”

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι “ 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου”.

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του φόρου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι

πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του φόρου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, τα συγκριτικά στοιχεία που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας θα πρέπει να είναι: α) ομοειδή, με το ακίνητο του οποίου θα προσδιορισθεί η αγοραία αξία, ήτοι να χρησιμοποιούνται ακίνητα που μοιάζουν ως προς το είδος, τη μορφή και την προοριζόμενη χρήση και β) πρόσφορα με αυτό, τόσο τοπικά όσο και χρονικά. Η επιλογή των συγκριτικών στοιχείων και η κρίση για την ύπαρξη σ' αυτά των ιδιοτήτων αυτών ανήκει καταρχήν στα φοροτεχνικά όργανα που ενεργούν τον έλεγχο για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας και σε περίπτωση αμφισβήτησης στα διοικητικά δικαστήρια (Ιωάννης Γ. Φωτόπουλος, Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών & Γονικών Παροχών, Αθήνα 2013, σελ. 367-369).

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου προσδιορισμός αξίας ακινήτου δήλωσης ΦΜΑ, ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε την αγοραία αξία του υπό κρίση ακινήτου και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή, προκειμένου ο έλεγχος να εκτιμήσει τη συνολική αξία του υπό κρίση οικοπέδου, το οποίο βρίσκεται σε περιοχή εκτός αντικειμενικού συστήματος προσδιορισμού αξίας, έλαβε υπόψη του τα ακόλουθα συγκριτικά στοιχεία όπως αυτά προκύπτουν από το βιβλίο τιμών της ΔΟΥ

- Στις μεταβιβάστηκε οικόπεδο στο Γ19 Ο.Τ. Ε=312,72 τ.μ. στη Συνοικία στην περιοχή του προς **700 €/τ.μ.** (312,72 τ.μ. x 4/12 x 700 €) με αρ. φακέλου ΦΜΑ/21-01-09.
- Στις μεταβιβάστηκε οικόπεδο στο Γ26 Ο.Τ. Ε=1.228 τ.μ. στη Συνοικία στην περιοχή του Διαμερίσματος προς **800 €/τ.μ.** (1228 τ.μ. x 48% x 800 €) με αρ. φακέλου ΦΜΑ/05-03-10.
- Στις μεταβιβάστηκε οικόπεδο στο Γ15 Ο.Τ. Ε=921,66 τ.μ. στη Συνοικία στην περιοχή της Δημοτικής Κοινότητας του προς **800 €/τ.μ.** (921,66 τ.μ. x 4,96 % x 800 €/τ.μ.) με αρ. φακέλου ΦΜΑ/12-12-2011.
- Στις μεταβιβάστηκε οικόπεδο στο Γ26 Ο.Τ. Ε=584,38 τ.μ. στη Συνοικία στις οδούς της Δημοτικής Κοινότητας του προς **800 €/τ.μ.** (584,38 τ.μ. x 169,52% x 800 €) με αρ. φακέλου ΦΜΑ /21-10-2014.
- Το **2015** μεταβιβάστηκε το 02 οικόπεδο στο Γ12 Ο.Τ. Ε=785,89 τ.μ. στη Συνοικία στην περιοχή της Δημοτικής Κοινότητας του προς **800 €/τ.μ.** (785,89 τ.μ. x 11,555% x 800 €) με αρ. φακέλου ΦΜΑ /2015.

Τα συγκριτικά στοιχεία που χρησιμοποίησε ο έλεγχος αφορούν ομοειδή ακίνητα με το υπό κρίση οικόπεδο τόσο ως προς το είδος και τη μορφή του, ήτοι πρόκειται για οικόπεδα, όσο και ως

προς τη χρήση, ήτοι αστικά ακίνητα με προορισμό, ως εντός σχεδίου πόλεως, τη δόμηση. Η χρονική συνάφεια των συγκριτικών στοιχείων με το υπό κρίση ακίνητο δεν ταυτίζεται με τη χρονική σύμπτωση.

Επειδή, όπως έχει γίνει δεκτό (ΣΤΕ 4003/2014 Ολ.), αλλά και σύμφωνα με τα διδάγματα της κοινής πείρας, κατά τη διάρκεια της οικονομικής κρίσης, και ιδίως από το έτος 2011, οι τιμές των ακινήτων στη χώρα μειώνονται.

Επειδή, ο ισχυρισμός περί συγκριτικών στοιχείων που πλεονεκτούν έναντι του επίμαχου ακινήτου προβάλλεται αλυσιτελώς δεδομένου ότι τα συγκριτικά στοιχεία λήφθηκαν υπόψη πριν την οικιστική αξιοποίησή τους, ήτοι κατά τη μεταβίβασή τους ως οικόπεδα.

Επειδή, η επικαλούμενη ΠΟΛ 1079/2004 αφορά υποθέσεις ακινήτων τα οποία δεν υπάγονταν στο αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού αξίας, αλλά κατά τη χρονική στιγμή διενέργειας του ελέγχου τα εν λόγω ακίνητα είχαν ήδη ενταχθεί σε αυτό. Εν προκειμένω, το υπό κρίση οικόπεδο εξακολουθεί να μην υπάγεται στο αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού αξίας.

Επειδή, ο έλεγχος κατόπιν του με αρ. πρωτ. 50.006/ 22-06-2016 εγγράφου υπομνήματος, διευκρίνισε ότι η από 27/11/2013 μεταβίβαση οικοπεδικού τμήματος Ε=536,82 τ.μ από το υπ' αριθμ. 01 οικόπεδο στο Γ1 Ο.Τ. στη Συνοικία προς 750 €/τ.μ. (536,82 τ.μ. Χ 750 €), με αξία αποδεκτή από τους συμβαλλόμενους, με αρ. φακέλου Φ.Μ.Α. /2013, με την ίδια πωλήτρια εταιρεία “.....” χρησιμοποιήθηκε συμπληρωματικά προς επαλήθευση του σκεπτικού της σχετικής έκθεσης.

Επειδή, αβάσιμα και ανυποστήρικτα προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι πρόκειται για ακίνητο χωρίς σύνδεση με ύδρευση, αποχέτευση και ηλεκτροδότηση, δεδομένου ότι η μεταβίβαση αφορούσε οικόπεδο χωρίς κτίσμα.

Επειδή αβάσιμα και ανυποστήρικτα προβάλλεται ο ισχυρισμός αδόμητης περιοχής, δεδομένου ότι το από 19-7-13 προσκομιζόμενο απόσπασμα προσωρινού κτηματολογικού διαγράμματος ανάρτησης του Εθν.Κτηματολογίου είναι χρονικά απρόσφορο λόγω λήψης φωτογραφίας 2007 έως 2009 σε περιοχή με έντονη κατασκευαστική δραστηριότητα και ότι πρόκειται για δομημένη και πλεονεκτούσα περιοχή κατά τον κρίσιμο χρόνο φορολόγησης. Εξάλλου, η υλοποίηση του σχεδίου ανέγερσης στεγασμένων αθλητικών εγκαταστάσεων -σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου βάσει του τοπογραφικού διαγράμματος του Δήμου που διαθέτει η Υπηρεσία-, αν και μελλοντική, αποκλείει την πυκνοδόμηση από ιδιωτικές κατοικίες.

Σύμφωνα με τη σχετική έκθεση ελέγχου, στην οποία αναφέρεται η υπ' αριθ. Απόφαση του Εφετείου(Τμήμα Δ'), η οποία καθόρισε την οριστική τιμή μονάδος αποζημιώσεως οικοπεδικών τμημάτων που βρίσκονται στη θέση του οικισμού του Δήμου, στο ποσό των 800 €/τ.μ., δεδομένου ότι βάσει του σκεπτικού της πρόκειται για περιοχή της μέσα στον αστικό ιστό της πόλης με πλήρως ανεπτυγμένες υποδομές, σε μικρή απόσταση από τις οδούς και την οδό, η οποία είναι η κεντρική οδός που συνδέει τη με τις περιοχές της και του, και μέσω της οποίας υπάρχει πρόσβαση στην εξωτερική περιφερειακή οδό Η περιοχή είναι αναπτυγμένη οικιστικά, όχι πυκνοδομημένη, με νεόδμητες οικοδομές πολύ καλής κατασκευής, εξυπηρετείται από όλα τα δίκτυα κοινής

ωφέλειας, με δημόσια σχολικά συγκροτήματα πρωτοβάθμιας και δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης και με πρόσβαση σε λεωφορειακές γραμμές. Η ανωτέρω δικαστική απόφαση προέβηκε σε μια οικιστική αξιολόγηση της θέσης του οικισμούτου Δήμου όπου βρίσκεται και το επίμαχο ακίνητο.

Επειδή, υποβλήθηκαν στη ΔΟΥ οι υπ'αριθ. και δηλώσεις φόρου γονικής παροχής από τον, πρώτο προσφεύγοντα, προς τον, αποδεχόμενοι την προσδιορισθείσα από την ΔΟΥ προσωρινή αξία του επίμαχου οικοπέδου στο ποσό των 28.355,36€, ήτοι $661,29\text{τμ} \times 800\text{€} \times 10,72\% = 56.750,72\text{€} \times 5/10$ (ποσοστό επικαρπίας, ψιλής κυριότητας)= 28.355,36€.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των:

- α) του με ΑΦΜ:,
- β) του με ΑΦΜ:
- γ) του με ΑΦΜ:
- δ) του με ΑΦΜ: και
- ε) του με ΑΦΜ:

κατά:

- α) της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου, του προϊσταμένου της ΔΟΥ
- β) της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου, του προϊσταμένου της ΔΟΥ
- γ) της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου, του προϊσταμένου της ΔΟΥ
- δ) της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου, του προϊσταμένου της ΔΟΥ και
- ε) της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου, του προϊσταμένου της ΔΟΥ

Οριστική φορολογική υποχρέωση των προσφευγόντων με βάση την παρούσα απόφαση

- α) του με ΑΦΜ:, αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου:12.028,99€
- β) του με ΑΦΜ:, αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου:8.012,91€
- γ) του με ΑΦΜ:, αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου:8.012,91€
- δ) του με ΑΦΜ: αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου:8.012,91€

ε) τουμε ΑΦΜ:, αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου:12.028,99€

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
α.α**

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).