



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Θεσσαλονίκη, 16-12-2016

Αριθμός απόφασης: 1563

Τμήμα Α8 - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333246

ΦΑΞ : 2313333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της

αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 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 Β165/19-01-2015) «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.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) 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. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (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' 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των α) του - ΑΦΜ β) του – Α.Φ.Μ. και γ) του – Α.Φ.Μ. κατά των α) υπ' αρ.-2016 β) υπ' αρ.-2016 και-2016, αντίστοιχα, οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου της Δ.Ο.Υ., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις α) υπ' αρ.-2016 β) υπ' αρ.-2016 και-2016 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της φορολογικής αρχής διά της από-2016 Εισήγησης της Δ.Ο.Υ., με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των α) του - ΑΦΜ β) του – Α.Φ.Μ. και γ) του – Α.Φ.Μ., 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 με αριθμό-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα του - ΑΦΜ φόρος εκ 12.735,13 € για τη χρήση 2011, λόγω διαπιστωθείσας διαφοράς μεταξύ φορολογητέας αξίας βάσει ελέγχου και βάσει δήλωσης μεταβιβασθέντος ακινήτου. Το ανωτέρω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. με τον υπ' αρ./2016 χρηματικό κατάλογο (Α.Τ.Β.-2016).

Με την με αριθμό-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας του - ΑΦΜ φόρος εκ 12.735,13 € για τη χρήση 2011, λόγω διαπιστωθείσας διαφοράς μεταξύ φορολογητέας αξίας βάσει ελέγχου και βάσει δήλωσης μεταβιβασθέντος ακινήτου. Το ανωτέρω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. με τον υπ' αρ./2016 χρηματικό κατάλογο (Α.Τ.Β.-2016).

Με την με αριθμό-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας του - ΑΦΜ φόρος εκ 12.735,13 € για τη χρήση 2011, λόγω διαπιστωθείσας διαφοράς μεταξύ φορολογητέας αξίας βάσει ελέγχου και βάσει δήλωσης μεταβιβασθέντος ακινήτου. Το ανωτέρω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. με τον υπ' αρ./2016 χρηματικό κατάλογο (Α.Τ.Β.-2016).

Οι ανωτέρω Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α. εκδόθηκαν βάσει της από-2016 Έκθεσης Ελέγχου Φορολογίας Κεφαλαίου (Φ.Μ.Α.), κατόπιν ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ' αρ.-2015 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της, αναφορικά με την υπ'αρ./2011 δήλωση Φ.Μ.Α..

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση των προβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Μ.Α. της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τον παρακάτω λόγο:

Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου επί της αγοραίας αξίας του μεταβιβασθέντος ακινήτου

➤ Η έκθεση ελέγχου εσφαλμένα εφήρμοσε το νόμο, χρησιμοποιώντας ως συγκριτικά στοιχεία ακίνητα που δεν είναι πλησιόχωρα, χρονικώς πρόσφορα και ομοειδή.

- Ο έλεγχος όφειλε να λάβει υπόψη του τις (αντικειμενικές) αξίες βάσει των οποίων μεταβιβάστηκαν πλησιέστερα προς το ελεγχόμενα τοπικά και χρονικά, και ομοειδή ακίνητα.
- Βάσει της ΠΟΛ.1079/27-07-2004 ο έλεγχος όφειλε να λάβει υπόψη του την αντικειμενική αξία της πρώτης εφαρμογής του συστήματος στην περιοχή.
- Βάσει της ΣΤΕ 3833/2014, ο έλεγχος όφειλε να συνεκτιμήσει τις φορολογητέες αξίες ακινήτων όμορων περιοχών, όπου εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα.

Ως προς τον ισχυρισμό περί εσφαλμένης της κρίσης του ελέγχου επί της αγοραίας αξίας του κτηθέντος ακινήτου

Επειδή, το άρθρο 1 του Ν. 1521/1950, όπως κυρώθηκε με το Ν. 1587/1950 ορίζει ότι : «1. Εφ' εκάστης εξ επαχθούς αιτίας μεταβιβάσεως ακινήτου ..., επιβάλλεται φόρος επί της αξίας αυτών. ... 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, το άρθρο 2 του Ν. 1521/1950, όπως κυρώθηκε με το Ν. 1587/1950, που αναφέρεται σε ειδικές περιπτώσεις επιβολής του φόρου, και συγκεκριμένα στην παρ. 3 ορίζει ότι : «Επί μεταγραφής ή σημειώσεως εις το βιβλίον μεταγραφών ή καταχωρίσεως εις το νηολόγιον: ...δ) απόφασης δικαστικής με την οποία αναγνωρίζεται η κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα σε ακίνητο, λόγω συμπλήρωσης των όρων της τακτικής ή έκτακτης χρησικτησίας ή από οποιαδήποτε άλλη αιτία, με εξαίρεση την περίπτωση κατά την οποία στο όνομα του προσώπου, στο οποίο γίνεται η αναγνώριση, υπάρχει μεταγεγραμμένος τίτλος για το δικαίωμα αυτό, για το οποίο έχει υποβληθεί η δήλωση που προβλέπεται από το νόμο...».

Επειδή, το άρθρο 3 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «1.Δια τον καθορισμόν της αξίας του ακινήτου ή του πραγματικού δικαιώματος επί του ακινήτου ... λαμβάνεται υπ' όψει: ... ε) η ημέρα της υπογραφής του οριστικού συμβολαίου εις τας λοιπάς περιπτώσεις».

Επειδή, το άρθρο 4 παρ. 1 περ. Γ' του ανωτέρω νόμου, ως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 22 παρ. 1 του Ν. 3842/2010 και ίσχυσε από 23-04-2010 (δη και κατά το χρόνο φορολογίας) ορίζει ότι : «Ο φόρος μεταβιβάσεως επί της αξίας του ακινήτου ή του εμπράγματος επί του ακινήτου δικαιώματος υπολογίζεται: ...γ) Σε κάθε άλλη περίπτωση σε 8% για το μέχρι 20.000 ευρώ τίμημα της αξίας και σε 10% για το πέραν του ποσού αυτού τμήμα της».

Επειδή, το άρθρο 37 παρ. 1 του Ν.Δ. 3033/1954 ορίζει ότι : «Επιβάλλεται υπέρ των δήμων και κοινοτήτων πρόσθετο ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) επί των κάτωθι δημοσίων φόρων των από του 1954-1955 και εφεξής οικονομικών ετών: ... γ) Του φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων».

Επειδή, το άρθρο 5 παρ. 1 του Ν.1521/1950 ορίζει ότι : «Ο φόρος μεταβίβασης που αναλογεί στο τίμημα μεταβίβασης που αναγράφεται στο συμβόλαιο, βαρύνει τον αγοραστή. Ο φόρος μεταβίβασης ο αναλογών επί της διαφοράς μεταξύ αξίας και του τιμήματος μεταβιβάσεως και οι προσαυξήσεις του άρθρου 9 του παρόντος βαρύνουν τον αγοραστή...».

Επειδή, το άρθρο 8 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «1. Ο φόρος μεταβιβάσεως καταβάλλεται εξ ολοκλήρου συν τη δηλώσει. 2. Κατά την υποβολήν της δηλώσεως φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων και εντός προθεσμίας δύο εργασίμων ημερών, ο Οικον. Εφορος είτε αποδέχεται το δηλούμενον τίμημα ως συμπίπτον προς την αγοραίαν αξίαν του μεταβιβαζομένου ακινήτου, ότε η μεταβίβασις περαιούται οριστικώς ως ειλικρινής, είτε προσδιορίζει προσωρινώς την αγοραίαν αξίαν αυτού και αναγράφει ταύτην εις το παραδιδόμενον εις τους συμβαλλόμενους αντίτυπον της δηλώσεως. ... 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 ταυτόχρονως το ήμισυ του αναλογούντος επ'αυτής φόρου, άνευ προσθέτου τοιούτου ή προστίμου. Το υπόλοιπον 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 περατούται οριστικώς ως ειλικρινή. 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. Εφορον κατά τον βάσει ελέγχου προσδιορισμόν της αγοραίας αξίας του ακινήτου συμφώνως προς τας διατάξεις του άρθρου 3, ούτε και κατά την μεταβίβασιν ετέρων πλησιοχώρων ομοειδών ακινήτων. ...».

Επειδή, το άρθρο 1 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : «Ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (εφεξής ο «Κώδικας») καθορίζει τη διαδικασία προσδιορισμού και είσπραξης των εσόδων του Δημοσίου, που ορίζονται στο άρθρο 2, καθώς και τις διοικητικές κυρώσεις για τη μη συμμόρφωση με την κείμενη νομοθεσία, η οποία ρυθμίζει τα έσοδα αυτά».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 του ανωτέρω νόμου καθώς και το Παράρτημα αυτού, οι διατάξεις του Κώδικα ισχύουν και για τη Φορολογία Μεταβίβασης Ακινήτων».

Επειδή, το άρθρο 72 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας,

εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα».

Επειδή, το άρθρο 23 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο ... 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της*».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (Ιωάννης Γ. Φωτόπουλος, Η φορολογία μεταβίβασης ακινήτων, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκουλα, 1999, σελ. 328-329), 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, δηλαδή να μοιάζουν ως προς το είδος και τη μορφή όσο και ως προς τη χρήση για την οποία προορίζεται και β) πρόσφορα με αυτό, τόσο τοπικά, δηλαδή να βρίσκονται κοντά στο κρινόμενο και η θέση τους να είναι παρόμοια με αυτό, όσο και χρονικά, δηλαδή σε χρόνο πολύ κοντινό. Έχει γίνει δεκτό, ότι ο χρόνος μπορεί να είναι είτε προγενέστερος είτε μεταγενέστερος του χρόνου που λαμβάνεται για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας του υπό κρίση ακινήτου, στις περιπτώσεις δε που υπάρχει διαφορά ανάμεσα στα δύο αυτά χρονικά σημεία, θα πρέπει να συνεκτιμηθεί και να αξιολογηθεί η μεταβολή της αξίας του.

Επειδή, η υπ'αρ. πρωτ. 1062222/198/0013/ΠΟΛ. 1079/27-07-2004 ορίζει ότι : «...3. Παρά τη σταδιακή επέκταση και εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος, υπάρχουν ανέλεγκτες υποθέσεις στις οποίες η φορολογική υποχρέωση έχει γεννηθεί σε χρόνο προγενέστερο της εφαρμογής του στη συγκεκριμένη περιοχή και οι αξίες των ακινήτων υπολογίζονται με βάση τα συγκριτικά στοιχεία , έστω κι αν κατά το χρόνο του ελέγχου ισχύει το αντικειμενικό σύστημα. Αυτό, έχει σαν αποτέλεσμα πολύ συχνά κατά τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας να είναι αυτή μεγαλύτερη από την αντικειμενική αξία του πρώτου χρόνου της εφαρμογής και τούτο γιατί με το αντικειμενικό σύστημα οι οριζόμενες αξίες είναι – κατά τεκμήριο – πολύ μικρότερες από τις πραγματικές, αφενός γιατί αποτελούν πρόταση της διοίκησης προς τον πολίτη και αφετέρου για να καθιερωθεί το σύστημα στη συνείδηση των φορολογούμενων και να γίνει αποδεκτό από αυτούς. 4. Για το λόγο αυτό, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης και της εμπέδωσης κλίματος εμπιστοσύνης στις σχέσεις κράτους – πολίτη και επειδή σε πολλές περιοχές οι αξίες των ακινήτων που προκύπτουν με το αντικειμενικό σύστημα της πρώτης εφαρμογής είναι πολύ χαμηλότερες από τις αξίες που προσδιορίζονται με

βάση τα συγκριτικά στοιχεία της περιοχής, παρακαλούμε, στις περιπτώσεις αυτές κατά τη διενέργεια του ελέγχου να λαμβάνετε υπόψη σας τόσο τα συγκριτικά στοιχεία της περιοχής όσο και τις αντικειμενικές αξίες της πρώτης εφαρμογής του συστήματος, ούτως ώστε κατά τον οριστικό προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων των υποθέσεων αυτών, αυτή να μην αποκλίνει σημαντικά από την αξία που προκύπτει κατά την πρώτη εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος στην περιοχή».

Επειδή, η ΠΟΛ. 1129/08-12-2004 ορίζει ότι : «Σε όσες υποθέσεις διαπιστώνεται απόκλιση μεγαλύτερη, του διπλασίου μεταξύ αντικειμενικών αξιών (κατά το έτος της πρώτης εφαρμογής του συστήματος) και της προσδιορισθείσας βάσει συγκριτικών στοιχείων αξίας, κατά τον οριστικό προσδιορισμό της αξίας του ακινήτου θα λαμβάνεται ο μέσος όρος των δύο ανωτέρω τιμών».

Επειδή, το άρθρο 72 παρ. 17 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι : «Στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση...»

Επειδή, το άρθρο 1 παρ. 1 και 4 του Ν.2523/97, ως τροποποιήθηκε με το άρθρο 24 παρ. 1 του Ν. 3296/2004 και ισχύει, ορίζει ότι : «1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου: ... β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης. ... 4. Ανακριβής δήλωση θεωρείται η δήλωση στην οποία μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τα όσα δηλώθηκαν με αυτή και του φόρου που καταλογίζεται υφίσταται διαφορά, ανεξάρτητα από την αιτία στην οποία οφείλεται αυτή.... Στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων ... δεν θεωρείται ανακρίβεια της δήλωσης όταν η διαφορά μεταξύ της αξίας που δηλώθηκε και αυτής που προσδιορίστηκε με βάση το σύστημα των συγκριτικών στοιχείων δεν υπερβαίνει το είκοσι τοις εκατό (20%). Σε περίπτωση ανακρίβειας των περιγραφικών στοιχείων των ακινήτων στη φορολογία κεφαλαίου γενικά και ανεξάρτητα από το σύστημα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας αυτών, η δήλωση θεωρείται πάντοτε ανακριβής και επιβάλλεται πρόσθετος φόρος έστω και αν η διαφορά φόρου δεν υπερβαίνει το είκοσι τοις εκατό (20%)».

Επειδή, το άρθρο 2 παρ. 1 και 4 του παραπάνω νόμου, ως τροποποιήθηκε με το άρθρο 26 παρ. 1 του Ν. 3943/2011 και ισχύει, ορίζεται ότι: «1. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων, που ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο υπολογίζονται καταρχήν μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου...4. Τα ποσοστά των πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: ...β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό (120%) για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος ...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

➤ Στις-2011, υπεβλήθη στη Δ.Ο.Υ. η υπ'αρ./2011 δήλωση Φ.Μ.Α. με πωλητή την εταιρία με την επωνυμία «.....» - Α.Φ.Μ. και αγοραστές τους α) του – Α.Φ.Μ. β) του – Α.Φ.Μ. και γ) του – Α.Φ.Μ. για την μεταβίβαση οικοπέδου υπ'αρ., εμβαδού 590,50 τ.μ., κείμενου στην περιοχή, στο Ο.Τ. της Δημοτικής Κοινότητας του της Δημοτικής Ενότητας του Δήμου, και επί ανωνύμων οδών.

➤ Μετά την υποβολή της ανωτέρω δήλωσης μεταβίβασης ακινήτου (με δηλωθείσα αξία 270.000,00 €), και σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 8 του Ν. 1521/1950, εφόσον επρόκειτο για περιοχή εκτός αντικειμενικού συστήματος προσδιορισμού της αξίας του ακινήτου, από τη φορολογική αρχή προσδιορίστηκε προσωρινώς η αγοραία αξία του κτηθέντος ακινήτου σε **472.400,00 €**. Η προσωρινή αυτή αξία (προεκτίμηση) δεν έγινε αποδεκτή από τους υπόχρεους σε φόρο αγοραστές του ακινήτου, καθόσον δεν υπεβλήθη από αυτούς εντός της προβλεπόμενης διμήνου ανατρεπτικής προθεσμίας συμπληρωματική δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτου σύμφωνη με την ανωτέρα αξία, καταβαλλόμενου του μισού του αναλογούντος φόρου.

➤ Σε εκτέλεση της υπ'αρ.-2015 εντολής ελέγχου, από τη φορολογική αρχή διενεργήθηκε έλεγχος της ανωτέρω δήλωσης Φ.Μ.Α., και η αγοραία αξία του υπό κρίση οικοπέδου, κείμενου σε περιοχή εκτός αντικειμενικού συστήματος, προσδιορίστηκε από τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα από το άρθρο 3 παρ. 2 του Ν. 1521/1950, δη αφού λήφθηκαν υπόψη και συνεκτιμήθηκαν στοιχεία άλλων μεταβιβαζόμενων πλησιόχωρων ομοειδών ακινήτων, σύμφωνα με το τηρούμενο στο αρχείο της φορολογικής αρχής Βιβλίο Οριστικών Τιμών. Συγκεκριμένα λήφθηκαν υπόψη τα ακόλουθα συγκριτικά στοιχεία:

- Στις/2009 μεταβιβάστηκε οικόπεδο στο Ο.Τ. Ε=312,72 τ.μ. στη Συνοικία στην περιοχή της Δημοτικής Κοινότητας του προς **700 €/τ.μ.** (312,72 τ.μ. x 4/12 x 700 €) με αρ. φακέλου ΦΜΑ/.....-09.

- Στις/2010 μεταβιβάστηκε οικόπεδο στο Ο.Τ. Ε=1.228 τ.μ. στη Συνοικία στην περιοχή της Δημοτικής Κοινότητας του προς **800 €/τ.μ.** (1228 τ.μ. x 48% x 800 €) με αρ. φακέλου ΦΜΑ/.....-10.

- Στις/2011 μεταβιβάστηκε οικόπεδο στο 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/.....-2011.

- Στις/2014 μεταβιβάστηκε οικόπεδο στο Ο.Τ. Ε=584,38 τ.μ. στη Συνοικία στις οδούς και στην περιοχή της Δημοτικής Κοινότητας του προς **800 €/τ.μ.** (584,38 τ.μ. x 169,52% x 800 €) με αρ. φακέλου ΦΜΑ/.....-2014.

- Το **2015** μεταβιβάστηκε το 02 οικόπεδο στο 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.

- Την υπ' αριθ.-**2010 Απόφαση** του **Διοικητικού Συμβουλίου του Δήμου** σχετικά με τον καθορισμό τιμής μονάδας ρυμοτομούμενου/απαλλοτριούμενου οικοπέδου στο υπ' αριθ. Ο.Τ. στη Συνοικία στην περιοχή του Δήμου, με την οποία ορίστηκε η τιμή στα **720 €/τ.μ.**

- Στις**2010** εκτιμήθηκε οικόπεδο στο Ο.Τ. Ε=4.524,57 τ.μ. στη Συνοικία **προς 800 €/τ.μ.** το οποίο απαλλοτριώθηκε εξ ολοκλήρου βάση της πράξης εφαρμογής (4.524,57 τ.μ. x 12,50 % x 800 €) με αρ. φακέλου κληρονομιάς Θ –/2008.

- Στις/2013 μεταβιβάστηκε από το υπ' αριθμ. οικόπεδο στο Ο.Τ. στη Συνοικία οικοπεδικό τμήμα Ε=536,82 τ.μ. **προς 750 €/τ.μ.** (536,82 τ.μ. x 750 €) με αρ. φακέλου Φ.Μ.Α./2013, εν μέσω της κρίσης και με την ίδια πωλήτρια εταιρεία “.....” Στην περίπτωση μάλιστα αυτή, η αξία έγινε αποδεκτή από τους συμβαλλόμενους και ο αγοραστής πλήρωσε τον αναλογούντα φόρο.

➤ Δυνάμει των ανωτέρω συγκριτικών στοιχείων και της θέσης του κρινόμενου ακινήτου σε περιοχή μέχρι σήμερα αναξιοποίητη, με αδιάνοιχτους δρόμους και δύσκολη πρόσβαση, η **αγοραία αξία του μεταβιβαζόμενου οικοπέδου** προσδιορίστηκε προς **750,00 € / τ.μ.,** δη σε **590,50 τ.μ. x 750 € = 442.875 €.**

➤ Βάσει ελέγχου, προέκυψαν οι ακόλουθες διαφορές φόρου:

Υπ'αρ./2011 δήλωση Φ.Μ.Α.			
	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά
Φορολογητέα αξία ακινήτου	270.000,00	442.875,00	172.875,00
Φόρος μεταβίβασης με συντελεστή 8%	4.800,00	4.800,00	0,00
Φόρος μεταβίβασης με συντελεστή 10%	21.000,00	38.287,50	17.287,50
Σύνολο	25.800,00	43.087,50	17.287,50
Δημοτικός φόρος 3%	774,00	1.292,63	518,63
Πρόσθετος φόρος 118% λόγω ανακρίβειας		20.399,25	20.399,25
Σύνολο Φόρου	26.574,00	11.631,38	38.205,38
Φόρος που αναλογεί στον			12.735,13
Φόρος που αναλογεί στην			12.735,13
Φόρος που αναλογεί στην			12.735,13

➤ Από τα παραπάνω καταδεικνύεται ότι η ελεγκτική αρχή τήρησε ως προς τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας των κρινόμενων οικοπέδων την προβλεπόμενη διαδικασία, κάνοντας χρήση ομοειδών (οικόπεδα) και πρόσφορων (χρονικά και τοπικά) συγκριτικών στοιχείων.

➤ Επειδή το υπό κρίση ακίνητο βρίσκεται στη συνοικία στην περιοχή του Δήμου, που τόσο κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, όσο και σήμερα είναι περιοχή στην οποία δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα. Κατά συνέπεια δεν μπορούν να εφαρμοστούν οι προαναφερόμενες ΠΟΛ. 1079/2004 και ΠΟΛ.1129/2004, που αφορούν μόνο για περιοχές, οι οποίες κατά την υποβολή της δήλωσης ήταν εκτός αντικειμενικού συστήματος προσδιορισμού της αξίας του μεταβιβαζόμενου ακινήτου, αλλά εντάχθηκαν αργότερα σε αυτό.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων περί εσφαλμένης κρίσης του ελέγχου επί της

αγοραίας αξίας του κτηθέντος ακινήτου είναι αναπόδεικτος και απορρίπτεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου-2016 ενδικοφανούς προσφυγής των α) του - ΑΦΜ β) του - Α.Φ.Μ. και γ) του - Α.Φ.Μ. κατά των α) υπ' αρ.-2016 β) υπ' αρ.-2016 και-2016, αντίστοιχα, οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου- Α.Φ.Μ. με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αρ.-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου (αρ. δήλωσης ΦΜΑ -/2011)

Σύνολο Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου	12.735,13 €
-----------------------------------	-------------

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης- Α.Φ.Μ. με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αρ.-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου (αρ. δήλωσης ΦΜΑ -/2011)

Σύνολο Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου	12.735,13 €
-----------------------------------	-------------

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης- Α.Φ.Μ. με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αρ.-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου (αρ. δήλωσης ΦΜΑ -/2011)

Σύνολο Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου	12.735,13 €
-----------------------------------	-------------

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

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

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

α. α.

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).