



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

Θεσσαλονίκη, 24-11-2016

Αριθμός απόφασης: 1414

**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** της ..... του ..... - **ΑΦΜ .....** κατά της **υπ' αρ. ....-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου της Δ.Ο.Υ. ....**, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την **υπ' αρ. ....-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου της Δ.Ο.Υ. ....**, της οποίας 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 από ....-2016 **έκθεση ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου της Δ.Ο.Υ. ....**

7. 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** της ..... του ..... - **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:

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 ..... διαφορά κύριου φόρου εκ 1.436,08 €, δημοτικός φόρος εκ 43,08 € πλέον πρόσθετος φόρος εκ 1.774,99 €, δη σύνολο εκ 3.254,15 € για τη χρήση 2011, λόγω διαπιστωθείσας διαφοράς μεταξύ φορολογητέας αξίας βάσει ελέγχου και βάσει δήλωσης (αρ. δήλωσης ΦΜΑ - .....-2011) του δηλούμενου ακινήτου, κτηθέντος με χρησικτησία. Το ανωτέρω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. .... με τον υπ' αρ. ....-2016 χρηματικό κατάλογο (Α.Τ.Β. ....-2016).

Η ανωτέρω Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α, εκδόθηκε βάσει της από .....-2016 Έκθεσης Ελέγχου Φορολογίας Κεφαλαίου (Φ.Μ.Α.), κατόπιν ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. ...., σε εκτέλεση της υπ' αρ. ....-2016 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Η υπ'αρ. ..../2011 δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτου, υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. .... στις .....-2011 από την προσφεύγουσα, προκειμένου να μεταγραφεί στο αρμόδιο Υποθηκοφυλακείο η υπ'αρ. ..../2011 απόφαση του Ειρηνοδικείου ....., με την οποία αναγνωρίστηκε σε αυτήν κυριότητα με έκτακτη χρησικτησία επί οικοπέδου, εμβαδού 254,51 τ.μ. στη θέση «.....», στην τοπική Κοινότητα ..... της Δημοτικής Ενότητας ..... του Δήμου ..... Νομού .....

Ως αξία του εν λόγω ακινήτου δηλώθηκε από την προσφεύγουσα ποσό εκ 2.500,00 €, επί του οποίου προσδιορίστηκε ο αναλογούν φόρος μεταβίβασης ακινήτου συνολικού ποσού 206,00 € (δη κύριος φόρος εκ 200,00 € πλέον δημοτικού φόρου εκ 6,00 €), που καταβλήθηκε στη φορολογική αρχή με το υπ'αρ. ....-2011 διπλότυπο.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Μ.Α. της Δ.Ο.Υ. ...., προβάλλοντας τον παρακάτω λόγο:

#### **Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου επί της αγοραίας αξίας του κτηθέντος ακινήτου**

➤ Το συγκριτικό στοιχείο που επικαλείται η προσβαλλόμενη πράξη βρίσκεται στην είσοδο του οικισμού από την οδό ..... προς την ....., στο νότιο τμήμα του χωριού και δεν μπορεί να γίνει σύγκριση με το ακίνητο της προσφεύγουσας, που μειονεκτεί αισθητά, καθώς βρίσκεται στη βόρεια πλευρά του οικισμού, στο δρόμο της εξόδου για τον οικισμό του ....., πλησίον των κοιμητηρίων αλλά και ποιμνιοστάσιου, στο ανώτερο υψομετρικά σημείο του οικισμού, με δυσχερή την πρόσβαση σε αυτό λόγω ανωφέρειας.

➤ Το κρινόμενο δεν αξίζει περισσότερο από 2.500,00 €, ως η βάσει δήλωσης αξία του.

**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: ... γ) η ημέρα της μεταγραφής εις τας περιπτώσεις της παραγράφου 3 του άρθρου 2 του παρόντος».

**Επειδή**, το άρθρο 3 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Δι εκάστην μεταβίβασιν οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται προ της συντάξεως του συμβολαίου των, να επιδώσωσι κοινήν δήλωσιν φόρου μεταβιβάσεως, προς τον Οικον. Έφορον της περιφέρειας εν η κείται το ακίνητον ... 5. Η ακρίβεια του περιεχομένου της δηλώσεως βεβαιούται υποχρεωτικώς δια της υπογραφής των συμβαλλομένων ή των πληρεξουσίων των κ.λ.π.».

**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 μεταβίβασης και οι προσαυξήσεις του άρθρου 9 του παρόντος βαρύνουν τον αγοραστή...».

**Επειδή**, το άρθρο 8 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «1. Ο φόρος μεταβίβασης καταβάλλεται εξ ολοκλήρου συν τη δηλώσει. 2. Κατά την υποβολήν της δηλώσεως φόρου μεταβίβασης ακινήτων και εντός προθεσμίας δύο εργασίμων ημερών, ο Οικον. Εφορος είτε αποδέχεται το δηλούμενον τίμημα ως συμπίπτον προς την αγοραϊαν αξίαν του μεταβιβαζομένου ακινήτου, ότε η μεταβίβασις περαιούται οριστικώς ως ειλικρινής, είτε προσδιορίζει προσωρινώς την αγοραϊαν 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 υπάρχουσας διαφοράς μεταξύ αγοραϊας αξίας και τιμήματος του μεταβιβαζομένου ακινήτου, δύναται, εντός διμήνου ανατρεπτικής προθεσμίας από της ημερομηνίας παραλαβής της δηλώσεως, να επιδώση συμπληρωματικήν δήλωσιν φόρου μεταβίβασης ακινήτων, σύμφωνον προς την υπό του Οικον. Εφόρου προσδιορισθείσαν αξίαν και να καταβάλη ταυτόχροτως 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 αγοραϊας 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. Σάκκουλα, 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**, το άρθρο 9 του ανωτέρω νόμου καταργήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 25 του Ν. 2523/1997 και αντικαταστάθηκε από τις διατάξεις των άρθρων 1 και 2 του Ν. 2523/1997.

**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 απέφυγε ο υπόχρεος ...».

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση:

➤ Μετά την υποβολή της υπ'αρ.....-2011 δήλωσης μεταβίβασης ακινήτου (με δηλωθείσα αξία 2.500,00 €), και σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 8 του Ν. 1521/1950, από τη φορολογική αρχή προσδιορίστηκε προσωρινώς η αγοραία αξία του κτηθέντος με χρησικτησία ακινήτου σε **27.995,00€**. Η προσωρινή αυτή αξία (προεκτίμηση) δεν έγινε αποδεκτή από την υπόχρεη σε φόρο ....., καθόσον δεν υπεβλήθη από αυτήν 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. ....-2016 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 πλησιόχρων ομοειδών ακινήτων, σύμφωνα με το τηρούμενο στο αρχείο της φορολογικής αρχής Βιβλίο Οριστικών Τιμών. Συγκεκριμένα λήφθηκε υπόψη το ακόλουθο συγκριτικό στοιχείο:

-Οικόπεδο, εμβαδού 797,00 τ.μ., στη θέση «.....» στον οικισμό ..... του Δήμου ..... Νομού ....., που μεταβιβάστηκε στις .....-2011 (υπ'αρ. ..../2011 δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτου), προς 110 € / τ.μ.

Το κρινόμενο εκτιμήθηκε από τον έλεγχο ως ισάξιο χρονικά, ωστόσο μειονεκτούν λόγω θέσης έναντι του συγκριτικού στοιχείου.

Δυνάμει του ανωτέρω συγκριτικού στοιχείου και της θέσης του κρινόμενου ακινήτου, η **αγοραία αξία του μεταβιβαζόμενου οικοπέδου** προσδιορίστηκε προς **110.00 € / τ.μ.** σε **27.995,00 €**.

➤ Παρά ταύτα, μετά την κοινοποίηση στην προσφεύγουσα του υπ'αρ. ....-2016 προσωρινού

διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς μετά του σημειώματος ελεγκτικών διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013, αυτή προέβαλε τις αντιρρήσεις της δια του υποβληθέντος στην ανωτέρω φορολογική αρχή υπ'αρ. πρωτ. ....-2016 υπομνήματός της. Η προσφεύγουσα ζήτησε τη διόρθωση, τροποποίηση της εκτίμησης του υπό κρίση ακινήτου, υποστηρίζοντας ότι μειονεκτεί έναντι του συγκριτικού στοιχείου, λόγω της μειονεκτικής του θέσης και της αδυναμίας αξιοποίησής τους. Συγκεκριμένα, επισήμανε ότι είναι στο βορειοδυτικό άκρο του οικισμού, συνορεύει με ρέμα, έχει δύσκολη πρόσβαση (μη ασφαλοστρωμένος δρόμος), προσκομίζοντας, προς επιβεβαίωση των ισχυρισμών του, τοπογραφικό διάγραμμα.

➤ Ο έλεγχος, αφού εξέτασε τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας και το τοπογραφικό διάγραμμα, αποδέχτηκε τη μειονεκτική θέση του κρινόμενου οικοπέδου έναντι του συγκριτικού στοιχείου, αλλά και τη περιορισμένη δυνατότητα αξιοποίησής του. Έκανε, δε, χρήση και έτερου συγκριτικού στοιχείου από το βιβλίο τιμών της υπηρεσίας, συγκεκριμένα:

- Οικόπεδο, εμβαδού 588,91 τ.μ., στον οικισμό ..... του Δήμου ..... Νομού ....., που μεταβιβάστηκε στις .....-2007 (υπ'αρ. ..../2007 δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτου), προς 68 € / τ.μ.

Το κρινόμενο εκτιμήθηκε από τον έλεγχο ως μειονεκτούν χρονικά.

Η αξία του κρινόμενου μεταβιβασθέντος ακινήτου προσδιορίστηκε τελικώς **προς 80,00 € / τ.μ.** σε **20.360,80 €** (254,51 τ.μ. x 80,00 €). Βάσει ελέγχου, προέκυψαν οι ακόλουθες διαφορές φόρου:

| Υπ'αρ. ..../2011 δήλωση Φ.Μ.Α.        |          |           |                 |
|---------------------------------------|----------|-----------|-----------------|
|                                       | Δήλωσης  | Ελέγχου   | Διαφορά         |
| Φορολογητέα αξία ακινήτου             | 2.500,00 | 20.360,80 | 17.860,80       |
| Φόρος μεταβίβασης με συντελεστή 8%    | 200,00   | 1.600,00  | 1.400,00        |
| Φόρος μεταβίβασης με συντελεστή 10%   | 0,00     | 36,08     | 36,08           |
| Σύνολο                                | 200,00   | 1.636,08  | 1.436,08        |
| Δημοτικός φόρος 3%                    | 6,00     | 49,08     | 43,08           |
| Πρόσθετος φόρος 120% λόγω ανακρίβειας |          | 1.774,99  | 1.774,99        |
| <b>Σύνολο Φόρου</b>                   | 206,00   | 3.460,15  | <b>3.254,15</b> |

➤ 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, λαμβάνοντας μάλιστα υπόψη τους ισχυρισμούς, τις ενστάσεις και τα προσκομισθέντα έγγραφα (τοπογραφικό διάγραμμα) της προσφεύγουσας.

➤ Ωστόσο, στο πλαίσιο της χρηστής διοίκησης, δια της παρούσης εκτιμάται ότι το κρινόμενο οικόπεδο, εμβαδού 254,51 τ.μ. στη θέση «.....» μειονεκτεί ιδιαίτερος έναντι του συγκριτικού στοιχείου (οικόπεδο, εμβαδού 797,00 τ.μ.) στη θέση «.....» του οικισμού ....., ως ευρισκόμενο στην άκρη του οικισμού, με πρόσοψη σε κοινόχρηστο μονοπάτι αλλά και κοινόχρηστο χωματόδρομο, προσελκύν πολύ μικρότερο αγοραστικό ενδιαφέρον, και ως εκ τούτου δέον να επαναπροσδιορισθεί με χαμηλότερη τιμή / τ.μ., δη **70 € / τ.μ.**, ως εξής:

254,51 τ.μ. x 70 € = **17.815,70 €.**



Βάσει της παρούσης απόφασης και τον επαναπροσδιορισμό της αξίας του ανωτέρω οικοπέδου προκύπτουν οι ακόλουθες διαφορές φόρου:

| <b>Υπ'αρ. .... 2011 δήλωση Φ.Μ.Α.</b> |                |                 |                 |
|---------------------------------------|----------------|-----------------|-----------------|
|                                       | <b>Δήλωσης</b> | <b>Απόφασης</b> | <b>Διαφορά</b>  |
| Φορολογητέα αξία ακινήτου             | 2.500,00       | 17.815,70       | 15.315,70       |
| Φόρος μεταβίβασης με συντελεστή 8%    | 200,00         | 1.425,26        | 1.225,26        |
| Φόρος μεταβίβασης με συντελεστή 10%   | 0,00           | 0,00            | 0,00            |
| Σύνολο                                | 200,00         | 1.425,26        | 1.225,26        |
| Δημοτικός φόρος 3%                    | 6,00           | 42,76           | 36,76           |
| Πρόσθετος φόρος 120% λόγω ανακρίβειας |                | 1.470,31        | 1.470,31        |
| <b>Σύνολο Φόρου</b>                   | <b>206,00</b>  | <b>2.938,33</b> | <b>2.732,33</b> |

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης κρίσης του ελέγχου επί της αγοραίας αξίας του κτηθέντος ακινήτου τυγχάνει -μερικώς- βασιμότητας και γίνεται αποδεκτός.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την αποδοχή της υπ' αρ. πρωτ. ....-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της ..... του ..... - Α.Φ.Μ. .... και την τροποποίηση της προσβαλλόμενης υπ' αρ. ....-2016 πράξης οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου, που αφορά την υπ' αρ. ..../2011 δήλωση Φ.Μ.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., ως κάτωθι:

| <b>Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου</b> | <b>Βάσει δήλωσης</b> | <b>Βάσει ελέγχου</b> | <b>Βάσει απόφασης</b> | <b>Διαφορά ελέγχου-απόφασης</b> |
|-----------------------------------|----------------------|----------------------|-----------------------|---------------------------------|
| Αγοραία αξία                      | 2.500,00             | 20.360,80            | <b>17.815,70</b>      | 2.545,10                        |
| Φορολογητέα αξία                  | 2.500,00             | 20.360,80            | <b>17.815,70</b>      | 2.545,10                        |
| Φόρος με συντ. 8%                 | 200,00               | 1.600,00             | <b>1.425,26</b>       | 174,74                          |
| Φόρος με συντ. 10%                | 0,00                 | 36,08                | <b>0,00</b>           | 36,08                           |
| Κύριος φόρος                      | 200,00               | 1.636,08             | <b>1.425,26</b>       | 210,82                          |
| Δημοτικός φόρος 3%                | 6,00                 | 49,08                | <b>42,76</b>          | 6,32                            |
| Πρόσθετος φόρος 120%              |                      | 1.774,99             | <b>1.470,31</b>       | 304,68                          |
| Σύνολο φόρου                      | 206,00               | 3.460,15             | <b>2.938,33</b>       | 521,82                          |

| <b>Υπ' αρ. ....-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου</b> |                      |                       |
|----------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------|-----------------------|
|                                                                                              | <b>Βάσει ελέγχου</b> | <b>Βάσει απόφασης</b> |
| Διαφορά κύριου φόρου                                                                         | 1.436,08             | 1.225,26              |
| Διαφορά δημοτικού φόρου 3%                                                                   | 43,08                | 36,76                 |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)                                                      | 1.774,99             | 1.470,31              |
| Σύνολο διαφοράς φόρου                                                                        | <b>3.254,15</b>      | <b>2.732,33</b>       |

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:**

|                                          |                   |
|------------------------------------------|-------------------|
| <b>Σύνολο Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου</b> | <b>2.732,33 €</b> |
|------------------------------------------|-------------------|

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

**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).