



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

Θεσσαλονίκη, 20-10-2016

Αριθμός απόφασης: 1276

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. Δ6Α118225 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 ανωνύμου εταιρίας με την επωνυμία «.....» - **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 – Προσδιορισμός Αξίας Ακινήτου Δήλωσης Φ.Μ.Α. 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 ανωνύμου εταιρίας με την επωνυμία «.....» - **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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ανωνύμου εταιρίας διαφορά φόρου εκ 6.257,99 €, πλέον πρόσθετου φόρου εκ 7.509,59 € και δημοτικού φόρου εκ 187,74 €, δη σύνολο εκ 13.955,32 €, λόγω διαπιστωθείσας διαφοράς μεταξύ αξίας βάσει ελέγχου και βάσει δήλωσης (αρ. δήλωσης ΦΜΑ-.....-2011) του μεταβιβαζόμενου από επαχθή αιτία ακινήτου.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε βάσει της από-2016 έκθεσης ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου – προσδιορισμός αξίας ακινήτου δήλωσης Φ.Μ.Α. της Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ' αρ.-2016 εντολής ελέγχου.

Ο φόρος βεβαιώθηκε από την ανωτέρω φορολογική αρχή με τον υπ'αρ.-2016 χρηματικό κατάλογο (Α.Τ.Β.-2016).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Έλλειψη νόμιμης και επαρκούς αιτιολογίας

➤ Στην έκθεση ελέγχου της φορολογικής αρχής δεν αναφέρονται στοιχεία του συγκρινόμενου ακινήτου, όπως η θέση, το σχήμα, η απόστασή τους από κεντρικές οδούς ή ο αριθμός των συνιδιοκτητών πωλητών τους, που επηρεάζουν ουσιωδώς την αγοραία αξία των ακινήτων. Το κρινόμενο ακίνητο φέρεται να είναι ίσης αξίας με τα συγκριτικά, χωρίς να αιτιολογείται επαρκώς η διαπίστωση αυτή από τον έλεγχο.

2. Εσφαλμένη και μη νόμιμη ουσιαστική κρίση του ελέγχου επί της αγοραίας αξίας του κρίσιμου ακινήτου

➤ Η προσφεύγουσα επικαλείται προς σύγκριση έτερες μεταβιβάσεις στην περιοχή της επέκτασης του, με χαμηλότερης αξίας συγκριτικά στοιχεία, υποστηρίζοντας ότι αυτά είναι πρόσφορα, καθώς αφορούν οικοπέδα ευρισκόμενα στην ίδια περιοχή, σε ιδιαίτερα κοντινή θέση με το κρίσιμο ακίνητο, και δεν αφορούν μεταβιβάσεις κατοικιών, μετά του αναλογούντος ποσοστού οικοπέδου, ως τα στοιχεία που παρουσιάζει η φορολογική αρχή.

Ως προς τους ισχυρισμούς (1 & 2) περί έλλειψης νόμιμης και επαρκούς αιτιολογίας και περί εσφαλμένης και μη νόμιμης ουσιαστικής κρίσης του ελέγχου επί της αγοραίας αξίας του κρίσιμου ακινήτου

Επειδή, το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι :
«2. ... Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, το άρθρο 34 του ανωτέρω νόμου ορίζει 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, το άρθρο 64 του ανωτέρω νόμου ορίζει 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 του φόρου».

Επειδή, το άρθρο 17 παρ. 1 και 2 του Ν. 2690/1999 (Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζει 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».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π.Σπηλιωτόπουλος, *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης.

Η αιτιολογία, δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου.

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 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. 2. Δια τον προσδιορισμόν της αξίας του ακινήτου ή του πραγματικού επί του ακινήτου δικαιώματος ... λαμβάνονται υπ' όψει και συνεκτιμώνται τα στοιχεία μεταβιβάσεων παρομοίων περιουσιακών στοιχείων, τα οποία προκύπτουσιν 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 Οικονομικού Εφόρου, τα υπάρχοντα είναι ανεπαρκή ή απρόσφορα, ενεργείται υπό τούτου προσδιορισμός της αξίας δια χρήσεως παντός άλλου μέσου...5. Επί μεταβιβάσεως ιδανικού μεριδίου ακινήτου, δια τον υπολογισμόν του φόρου λαμβάνεται υπ' όψιν η αναλογούσα αξία του μεταβιβαζομένου μεριδίου του ακινήτου ή του εμπράγματος επί του ακινήτου δικαιώματος».

Επειδή, το άρθρο 4 παρ. 1 του Ν.1521/1950, ως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 22 παρ. 1 του Ν. 3842/2010 και ίσχυε 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 προσυζητήσεις του άρθρου 9 του παρόντος βαρύνουν τον αγοραστή...».

Επειδή, το άρθρο 8 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «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. Εξαιρετικώς, οσάκις συντρέχουν σοβαροί λόγοι, ο προσδιορισμός της προσωρινής αξίας δύναται να πραγματοποιηθή, τη εγκρίσει του εποπτεύοντος Επιθεωρητού, το βραδύτερον εντός δέκα πέντε (15) ημερών από της υποβολής της δηλώσεως 3. Ο βαρυνόμενος κατά τας διατάξεις του παρόντος δια του φόρου επί της τυχόν υπάρχουσας 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 διατάξεσι 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. 5. Η προεκτίμησις, κατά τα εν παραγράφω 2, έχει εφαρμογή μόνον επί υποβολής της δηλώσεως φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων απ' ευθείας εις τον αρμόδιον Οικον. Εφορον.».

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, στην προκειμένη περίπτωση:

➤ Στις-2011 υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. η **υπ'αρ.-2011 δήλωση Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτων** για τη μεταβίβαση από τους α) του - Α.Φ.Μ. και β) του – Α.Φ.Μ. (πωλητές) προς την εργολήπτρια εταιρεία με την επωνυμία «.....» - Α.Φ.Μ. (αγοραστής) ποσοστού 4,91% εξ αδιαιρέτου οικοπέδου, εμβαδού 3.880,02 τ.μ. κείμενου στο Ο.Τ. στον οικισμό Δήμου Νομού (ως εργολαβικού ανταλλάγματος, μετά του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης τμήματος αυτού, εμβαδού 85,08 τ.μ., με δηλωθείσα αξία το ποσό των **706,07 €**.

➤ Σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 8 του Ν. 1521/1950, από τη φορολογική αρχή προσδιορίστηκε προσωρινώς η αγοραία αξία του ακινήτου σε **71.144,84 €**. Η προσωρινή αυτή αξία (προεκτίμηση) δεν έγινε αποδεκτή από την υπόχρεη σε φόρο προσφεύγουσα εταιρία, καθόσον δεν υπεβλήθη από αυτούς εντός της προβλεπόμενης διμήνου ανατρεπτικής προθεσμίας από την παραλαβή της ανωτέρω δήλωσης συμπληρωματική δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτων σύμφωνη με την ανωτέρα αξία, καταβαλλόμενου του μισού του αναλογούντος φόρου.

➤ Ο φόρος μεταβίβασης ακινήτου υπολογίστηκε βάσει δήλωσης, ως εξής:

Υπ'αρ./2011 δήλωση Φ.Μ.Α.	
Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου	Βάσει δήλωσης
Φορολογητέα αξία ακινήτου	706,07
Φόρος μεταβίβασης με συντ.8%	56,49
Δημοτικός φόρος 3%	1,70
Σύνολο φόρου	58,19

➤ 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 λήφθηκαν υπόψη τα ακόλουθα συγκριτικά στοιχεία:

-Οικόπεδο, εμβαδού 1.711,96 τ.μ., στο Ο.Τ. στον οικισμό του Δήμου Νομού, που μεταβιβάστηκε κατά ποσοστό 7,5% στις-2011 (υπ'αρ. /2011 δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτου), με οριστική αξία 350 € / τ.μ.

-Οικόπεδο, εμβαδού 3.863,15 τ.μ., στο Ο.Τ. στον οικισμό του Δήμου Νομού, που μεταβιβάστηκε κατά ποσοστό 3,7% στις-2011 (υπ'αρ. /2011 δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτου), με οριστική αξία 350 € / τ.μ.

➤ Βάσει των ανωτέρω συγκριτικών στοιχείων και της θέσης του κρινόμενου ακινήτου, η **αγοραία αξία του μεταβιβαζόμενου ποσοστού οικοπέδου μετά της αποκλειστικής χρήσης τμήματος αυτού** προσδιορίστηκε με 350,00 € / τ.μ. σε **71.144,84 €** (3.880,02 τ.μ. x 4,91% x 350,00 € = 66.678,14 € και 85,08 τ.μ. x 350,00 € x 0,15 = 4.466,70 €). Βάσει ελέγχου, προέκυψαν οι ακόλουθες διαφορές φόρου:

Υπ'αρ. /2011 δήλωση Φ.Μ.Α.			
	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά
Φορολογητέα αξία ακινήτου	706,07	71.144,84	70.438,77
Φόρος μεταβίβασης με συντελεστή 8%	56,49	3.200,00	3.143,51
Φόρος μεταβίβασης με συντελεστή 10%	0,00	3.114,48	3.114,48
Σύνολο	56,49	6.314,48	6.257,99
Δημοτικός φόρος 3%	1,70	189,44	187,74
Πρόσθετος φόρος 120% λόγω ανακρίβειας		7.509,59	7.509,59
Σύνολο Φόρου	58,19	14.013,51	13.955,32

➤ Ο έλεγχος της υπό κρίση δήλωσης φόρου μεταβίβασης ακινήτων ολοκληρώθηκε μεν από τη Δ.Ο.Υ. στις-2016 (ημερομηνία υπογραφής της σχετικής έκθεσης ελέγχου και έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Μ.Α.), διενεργήθηκε ωστόσο με σημείο αναφοράς το χρόνο φορολογίας, δη το χρόνο σύνταξης του συμβολαίου μεταβίβασης ακινήτου στις-2011, αναφορικά με τον προσδιορισμό της αξίας του καθώς και τους φορολογικούς συντελεστές, σύμφωνα με όσα ορίζουν τα άρθρα 1 παρ. 5, 3 παρ. 1 περ. ε, και 4 παρ. 1 περ. γ του Ν. 1521/1950.

➤ Δια της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα ανώνυμη εταιρία υποστηρίζει το απρόσφορο και μη ομοειδές των ανωτέρω συγκριτικών στοιχείων, επικαλούμενη προς σύγκριση με το κριθέν ακίνητο έτερα μεταβιβασθέντα ακίνητα της περιοχής, με χαμηλότερη τιμή ανά τ.μ. Συγκεκριμένα:

- την από-2008 μεταβίβαση ποσοστού 18,98% οικοπέδου εμβαδού 4.448,16 τ.μ. στο Ο.Τ. της επέκτασης του οικισμού, προς 260 € / τ.μ.

- την από-2007 κατάρτιση κανονισμού διοικήσεως οικοδομικού συγκροτήματος σε οικόπεδο στο Ο.Τ. της επέκτασης του οικισμού, προς 225 € / τ.μ.
- την από-2006 μεταβίβαση ποσοστού 16,497% οικοπέδου, εμβαδού 1.232,54 τ.μ. στο Ο.Τ. της επέκτασης του οικισμού, προς 170 € / τ.μ.
- την από-2005 μεταβίβαση ποσοστού 50,14% οικοπέδου, εμβαδού 1.496,69 τ.μ. στο Ο.Τ. της επέκτασης του οικισμού, προς 160 € / τ.μ.

➤ Τα συγκριτικά στοιχεία που επικαλείται η προσφεύγουσα αφορούν σε μεταβιβάσεις οικοπέδων στο κατά τα έτη 2005, 2006, 2007 και 2008, που απέχουν χρονικά από την κρίσιμη μεταβίβαση στις-2011, και ως εκ τούτου δεν δύνανται να θεωρηθούν πρόσφορα.

➤ Αντιθέτως, τα συγκριτικά στοιχεία που λήφθηκαν υπόψη είναι ομοειδή (ως προς είδος και μορφή ακινήτου), καθώς αφορούν σε οικόπεδα, πρόσφορα τοπικά, καθώς βρίσκονται στον ίδιο οικισμό (..... του Δήμου) με το κρινόμενο αλλά και πρόσφορα χρονικά καθώς αφορούν σε μεταβιβάσεις οικοπέδων από επαχθή αιτία που συντελέστηκαν το ίδιο, με τη μεταβίβαση του υπό κρίση ακινήτου, έτος (2011).

➤ Στην από-2016 εισήγηση της φορολογικής αρχής, και προς επίρρωση των ισχυρισμών της, προστίθεται στα αξιολογούμενα συγκριτικά στοιχεία από το Βιβλίο Οριστικών Τιμών της Δ.Ο.Υ. και η μεταβίβαση ποσοστού 4,14% του αυτού καθεαυτού κρινόμενου οικοπέδου από οικοπεδούχο του προς ιδιώτη στις-2012 (Φ.Μ.Α./2012) προς 350 € / τ.μ..

➤ Όπως προκύπτει από συνημμένο φύλλο του Βιβλίου Οριστικών Τιμών της ανωτέρω φορολογικής αρχής, για μεταβιβάσεις οικοπέδων που διενεργήθηκαν από τις-2010 έως τις-2014 (πλην δύο εξαιρέσεων) η αγοραία αξία / τ.μ. ορίζεται σε 350,00 € και όπως επισημαίνεται στην ανωτέρω εισήγησή της υπηρεσίας η σταθερή επί σειρά ετών τιμή οφείλεται στη συνεκτίμηση της οικονομικής κρίσης και της κάμψης της οικοδομικής δραστηριότητας.

➤ Η από-2016 έκθεση ελέγχου φόρου μεταβίβασης ακινήτων της Δ.Ο.Υ., που αποτελεί την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων (βλ. Ι.Δ. Αναστασόπουλος – Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα, 2003, σελ. 504), αναγράφει στη σελίδα 2 τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των ανωτέρω πράξεων. Στην ίδια σελίδα παρατίθενται λεπτομερειακώς και εμπεριστατωμένα τα πραγματικά περιστατικά, ενώ διαπιστώνεται η μη υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου. Τέλος, στη σελίδα 3 της έκθεσης προσδιορίζεται η υπαγόμενη σε φόρο μεταβίβασης ακινήτων φορολογητέα αξία, ενώ τόσο στην έκθεση όσο και στην προσβαλλόμενη πράξη διενεργείται υπολογισμός του οφειλόμενου φόρου (κύριου και πρόσθετου). Ως εκ τούτου, η αιτιολογία της υπό κρίση πράξης ουδόλως είναι ελαττωματική, αόριστη και ελλιπής. Αντιθέτως είναι σαφής, ειδική και επαρκής και ως εκ τούτου νόμιμη.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ανωνύμου εταιρίας περί έλλειψης νόμιμης και επαρκούς αιτιολογίας καθώς και εσφαλμένης και μη νόμιμης ουσιαστικής κρίσης του ελέγχου επί της αγοραίας αξίας του κρίσιμου ακινήτου στερούνται βασιμότητας και απορρίπτονται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη απόρριψη της υπ' αρ. πρωτ.-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της ανωνύμου εταιρίας με την επωνυμία της ανωνύμου εταιρίας με την επωνυμία «.....» - **ΑΦΜ** κατά της υπ' αρ.-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογική περίοδος: 2011

Διαφορά κύριου φόρου	6.257,99
Δημοτικός φόρος	187,74
Πρόσθετος φόρος λόγω μη ανακριβούς δήλωσης 120%	7.509,59
Σύνολο Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου	13.955,32

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

**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).