



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 06/04/2022

Αριθμός απόφασης: 1068

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' /22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

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

2. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης **07/12/2021** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....» και διακριτικό τίτλο «.....» με ΑΦΜ η οποία εδρεύει στην επί της οδού, κατά της υπ' αριθμ...../2021 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου μεταβίβασης ακινήτων φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή, έγγραφα.

4. Την ανωτέρω οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ.

6. Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΞ2022ΕΜΠ/31-03-2022 έγγραφο της Υπηρεσίας μας προς την Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.

7. Το με αριθμ. πρωτ./05-04-2022 (αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2022ΕΜΠ/05-04-2022) έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος **A2** όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με **07/12/2021** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» και διακριτικό τίτλο «.....» 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ...../2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου μεταβίβασης ακινήτων φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά φόρου ύψους 126.568,22, δημοτικός φόρος ν.3033/1954 ποσού 3.797,05 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 65.182,63 ευρώ, πλέον προστίμου άρθρου 53 ΚΦΔ ποσού 12.371,66 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **207.919,56 ευρώ**.

Η ως άνω διαφορά φόρου μεταβίβασης καταλογίσθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 22/10/2021 έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου μεταβίβασης της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ

Συγκεκριμένα ως προς το ιστορικό της υπόθεσης αναφέρονται τα εξής:

Η προσφεύγουσα εταιρεία κατέθεσε ενώπιον της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς την με αριθμ...../2020 Δήλωση Μεταβίβασης Ακινήτου αναφορικά με την αγορά ενός γεωτεμαχίου εμβαδού 6.586,10 τμ που βρίσκεται επί της οδού, ΟΤ, περιοχή ΒΙ.ΠΑ., Δημοτική Ενότητα, Δήμου, Περιφερειακής Ενότητας, μετά του επ' αυτού Βιομηχανικού κτιρίου ως αναλυτικά περιγράφεται στα στοιχεία του φακέλου. Η αξία του ακινήτου με την ανωτέρω δήλωση, δηλώθηκε 3.883.948,48 ευρώ ενώ από την φορολογική αρχή έγινε προεκτίμηση της αγοραίας αξίας του ακινήτου δυνάμει συγκριτικών στοιχείων και προσδιορίσθηκε στο ποσό των 8.102.888,87 ευρώ. Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία δεν αποδέχθηκε τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας του οικοπέδου εκδόθηκε η με αριθμ...../2021 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς προκειμένου να προσδιορισθεί η αξία του οικοπέδου.

Όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, για τον προσδιορισμό της αξίας του οικοπέδου χρησιμοποιήθηκαν συγκριτικά στοιχεία και συγκεκριμένα το συγκριτικό στοιχείο ΦΑΚ. Φ.Μ.Α...../2020 σύμφωνα με το οποίο μεταβιβάσθηκε οικόπεδο εντός σχεδίου άρτιο και οικοδομήσιμο επιφάνειας 4.880,70 τ.μ. επί της οδού, θέση στο Ο.Τ. προς 1.100 ευρώ το τ.μ. (ΦΕΚ/2005 ΒΙΠΑ-Η υπόθεση αυτή περαιώθηκε οριστικά).

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη προβάλλοντας ως βασικό ισχυρισμό ότι η φορολογική αρχή δεν προέβη σε ενδελεχή έλεγχο προκειμένου να ανεύρει επαρκή στοιχεία για να προσδιορίσει την αξία του ακινήτου. Αντιθέτως έλαβε υπόψη της μόνο ένα συγκριτικό στοιχείο χωρίς να αναφέρει ούτε τις ομοιότητες που παρουσιάζει αυτό με το υπό κρίση ακίνητο. Ωστόσο εάν η φορολογική αρχή προέβαινε σε ενδελεχή έλεγχο ως όφειλε θα διαπίστωνε ότι από αντίστοιχη αγγελία που δημοσιεύθηκε στην χρυσή ευκαιρία ακίνητο που ομοιάζει με της προσφεύγουσας και ευρίσκεται στο

βιομηχανικό πάρκο πωλούνταν έναντι 435 ευρώ το τμ ενώ στην ίδια περιοχή βρισκόταν και έτερο ακίνητο με ημιτελή κατασκευή σε βιομηχανικό χώρο σε πολύ καλύτερη κατάσταση από το υπό κρίση ακίνητο το οποίο πωλούταν με τιμή 609 ευρώ το τμ.(ΟΜΑΔΑ ΣΧΕΤΙΚΩΝ 1) . Άλλωστε, ο Δήμος, για την εν λόγω περιοχή και προκειμένου να ενταχθεί αυτή στο σχέδιο πρότεινε για τον καθορισμό της μετατροπής της εισφοράς γης σε χρήμα την τιμή των 279 ευρώ ανά τ.μ.. Άρα καθόρισε ως αξία των ακινήτων ανά τ.μ. στην συγκεκριμένη περιοχή το ανωτέρω ποσό (βλ. ΣΧΕΤΙΚΟ 2), για το ανωτέρω προσκομίστηκε ενώπιον της φορολογικής αρχής και η υπ. Αριθ./2020 απόφαση του Εφετείου με την οποία καθορίστηκε ως τιμή μονάδας αποζημίωσης για την ένταξη στο πολεοδομικό σχέδιο του ΟΤ περιοχή ΒΙΠΑ του Δήμου το ποσό των 250€ ανά τμ. (ΣΧΕΤΙΚΟ 2Α). Το ανωτέρω συγκριτικό στοιχείο εσφαλμένα δεν ελήφθη υπόψη από την φορολογική καθώς αν και δεν είναι όμοιο ωστόσο ομοιάζει με το υπο κρίση ακίνητο. Τέλος, όπως προκύπτει και από το/2021 πρακτικό αποσφράγισης προσφορών, ακίνητο όμοιο με το υπό κρίση ακίνητο ευρισκόμενο μάλιστα στο οικοδομικό τετράγωνο, όμορο δηλαδή με αυτό, βγήκε σε πλειστηριασμό έναντι ποσού 2.625.000 ευρώ, ήτοι 571 ευρώ το τ.μ. (2.625.000 ευρώ / 4.579 τ.μ) (βλ. ΣΧΕΤΙΚΟ 3). Ωστόσο, αν και το ανωτέρω έγγραφο προσκομίστηκε ενώπιον της φορολογικής αρχής παρόλα αυτά δεν ελήφθη υπόψη με το σκεπτικό ότι δεν επαρκεί για την τεκμηρίωση των ισχυρισμών της προσφεύγουσας. Το γεγονός ότι για το συγκεκριμένο ακίνητο δεν υπήρχαν πολλές προσφορές δεν αποτελεί ικανοποιητικό λόγο για να μην ληφθεί υπόψη το συγκεκριμένο ακίνητο ως συγκριτικό στοιχείο, δεδομένου μάλιστα ότι παρουσιάζει ομοιότητες με το υπό κρίση ακίνητο.

Επειδή στο ν.1521/1950 ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 1

1. 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.

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.

Άρθρο 3

1. Δια τον καθορισμόν της αξίας του ακινήτου ή του πραγματικού δικαιώματος επί του ακινήτου ή του πλοίου λαμβάνεται υπό όψει: α) Η ημέρα σύνταξης του συμβολαιογραφικού προσυμφώνου, αν το οριστικό συμβόλαιο συντάσσεται μέσα σε δύο (2) χρόνια από την κατάρτιση του προσυμφώνου. Στην περίπτωση αυτή ο φόρος υπολογίζεται με βάση τους συντελεστές που ίσχυαν κατά το χρόνο σύνταξης του προσυμφώνου. Σε κάθε περίπτωση σύνταξης οριστικού συμβολαίου σε εκτέλεση προσυμφώνου και ανεξάρτητα από το χρόνο σύνταξης του προσυμφώνου ή του οριστικού συμβολαίου, στην αξία του ακινήτου δεν υπολογίζονται οι προσθήκες και βελτιώσεις που έχουν πραγματοποιηθεί από τον εκ προσυμφώνου αγοραστή μετά την υπογραφή του προσυμφώνου και πριν την κατάρτιση του οριστικού συμβολαίου, με την προϋπόθεση ότι κατά τη σύνταξη του προσυμφώνου καταβλήθηκε εξ ολοκλήρου το συμφωνηθέν τίμημα και παραδόθηκε στον αγοραστή η νομή και κατοχή του ακινήτου. Τα ανωτέρω ισχύουν για οριστικά συμβόλαια μεταβίβασης, τα οποία συντάσσονται μετά την έναρξη ισχύος του παρόντος,

ανεξάρτητα από το χρόνο κατάρτισης του προσυμφώνου, β), γ) η ημέρα της μεταγραφής είς τας περιπτώσεις της παραγρ. 3 του άρθρου 2 του παρόντος, δ) η ημέρα της εκθέσεως του πλειστηριασμού επί μεταβιβάσεως ακινήτου κ.λ.π. ενεργουμένης κατόπιν αναγκαστικού ή εκουσίου πλειστηριασμού και ε) η ημέρα της υπογραφής του οριστικού συμβολαίου εις τα λοιπές περιπτώσεις.

2. Διά τον προσδιορισμόν της αξίας του ακινήτου ή του πραγματικού επί του ακινήτου δικαιώματος ή του πλοίου λαμβάνεται υπό όψει και συντεκτιμώνται 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' ήν ελλείπουν τα στοιχεία ταύτα ή, κατά την κρίσιν του Οικονομικού Εφόρου, τα υπάρχοντα είναι ανεπαρκή ή απρόσφορα ενεργείται υπό τούτου προσδιορισμός της αξίας διά χρήσεως παντός άλλου μέσου.

Άρθρο 8

1. Ο φόρος μεταβιβάσεως καταβάλλεται εξ ολοκλήρου σύν τη δηλώσει.

2. Μέσα σε προθεσμία πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την υποβολή της δήλωσης φόρου μεταβίβασης για ακίνητα, τα οποία δεν εντάσσονται στο αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού αξίας, ενεργείται προσωρινός προσδιορισμός της αγοραίας αξίας τους από στην αρμόδια υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης στη χωρική αρμοδιότητα της οποίας βρίσκεται το ακίνητο, με βάση συγκριτικά στοιχεία, τα βιβλία τιμών ή και άλλα τυχόν στοιχεία.

Αν η δηλωθείσα αξία συμπίπτει με την προσωρινή, αυτή κρίνεται ειλικρινής. Αν δεν συμπίπτει, ο φορολογούμενος μέσα σε δύο μήνες από τον προσδιορισμό της προσωρινής αξίας δύναται να την αποδεχθεί και να υποβάλει τροποποιητική δήλωση, η οποία θεωρείται εμπρόθεσμη. Με απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, καθορίζονται ο τρόπος, η διαδικασία υποβολής της δήλωσης, τα δικαιολογητικά, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια.

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 με το άρθρο 10 του ν. 2386/1996 ορίζονται τα εξής:

«1. Μετά το άρθρο 41 του Ν. 1249/1982 (ΦΕΚ 43 Α΄) προστίθεται άρθρο 41α, που έχει ως εξής:

"Άρθρο 41α

Προσδιορισμός αξίας κτισμάτων και γης

1. Η φορολογητέα αξία των μεταβιβαζόμενων με επαχθή αιτία ή αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής ακινήτων, που βρίσκονται σε περιοχές στις οποίες δεν έχει εφαρμοστεί το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας τους, είτε αυτές είναι εντός είτε εκτός σχεδίου πόλης, υπολογίζεται χωριστά για τα επί του οικοπέδου ή γηπέδου τυχόν υφιστάμενα κτίσματα και χωριστά για το οικόπεδο ή το γήπεδο, ως εξής.

α) Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των κτισμάτων εφαρμόζεται αντικειμενικό σύστημα, κατά το οποίο λαμβάνονται υπόψη τιμές αφετηρίας κόστους ανά είδος κτιρίου, οι οποίες καθορίζονται και

αναπροσαρμόζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών. Οι τιμές αυτές αφετηρίας αυξάνονται ή μειώνονται με την εφαρμογή συντελεστών που προσδιορίζουν τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του υπό εκτίμηση κτιρίου, όπως το μέγεθος, την ποιότητα κατασκευής, την παλαιότητα και άλλα

β) Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας του οικοπέδου ή γηπέδου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 3 του α.ν 1521/1950 (ΦΕΚ 245 Α) και των άρθρων 9 και 10 του ν.δ/τος 118/1973 (ΦΕΚ 202 Α).

Επειδή σύμφωνα με την Απόφαση ΥΠΟΙΚ 1035820/99/Β0013/ΠΟΛ.1091/21.3.1996 «Προσδιορισμός της αγοραίας αξίας των ακινήτων που βρίσκονται σε περιοχές που δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα και μεταβιβάζονται με επαχθή αιτία, αιτία θανάτου, δωρεάς - γονικής παροχής» ορίζονται τα εξής:

«Η αγοραία αξία διαμορφώνεται ελεύθερα στις συναλλαγές, σύμφωνα με το νόμο της προσφοράς και ζήτησης, σε συνάρτηση πάντοτε με τις ειδικές συνθήκες που διαμορφώνονται στην περιοχή, καθώς και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και τις ιδιομορφίες των μεταβιβαζομένων ακινήτων. Εξάλλου, με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 3 του α.ν.1521/1950 και του άρθρου 10 του ν.δ.118/1973 ορίζεται ότι για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται τα στοιχεία μεταβίβασης παρόμοιων περιουσιακών στοιχείων πλησιοχώρων και ομοειδών προς αυτά, τα οποία προκύπτουν από άλλα συμβόλαια ή κτήσεις αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή απαλλοτριώσεων ή δικαστικών διανομών ή από άλλα στοιχεία που είναι προσφορά και επαρκή και ασκούν ουσιαστική επιρροή στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας. Αν τα υπάρχοντα στοιχεία είναι απρόσφορα και ανεπαρκή ο προσδιορισμός της αγοραίας αξίας γίνεται με τη χρήση παντός μέσου...».

.....

Τέλος, επειδή κατά τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας των ακινήτων με βάση τα συγκριτικά στοιχεία πολλές φορές δημιουργούνται αμφισβητήσεις και έντονες αντιδικίες μεταξύ της φορολογούσας αρχής και των φορολογουμένων, από τη διοίκηση δόθηκαν οδηγίες, για την καταχώρηση των στοιχείων αυτών σε ειδικά βιβλία και καθιερώθηκε η υποχρέωση το βιβλίο αυτό να βρίσκεται στη διάθεση των φορολογουμένων.

Δεδομένου, ότι αποδίδουμε ιδιαίτερη σημασία στη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούσας αρχής και φορολογουμένων την οποία θεωρούμε βασική προϋπόθεση για την επιτυχή εφαρμογή κάθε φορολογικού μέτρου, παρακαλούμε όπως:

α) όλα τα οριστικά στοιχεία μεταβίβασης των ακινήτων είτε με αντάλλαγμα, είτε λόγω κληρονομιάς, δωρεάς, γονικής παροχής να καταχωρούνται υποχρεωτικά στο βιβλίο αυτό.
β) το βιβλίο να τοποθετείται σε εμφανές σημείο της ΔΟΥ, ώστε να είναι προσιτό σε όλους. Επίσης, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος ζητήσει από τη ΔΟΥ θεωρημένη φωτοτυπία συγκριτικών στοιχείων που προκύπτει από το ανωτέρω βιβλίο συγκριτικών για να την προσκομίσει στο διοικητικό δικαστήριο στο οποίο εκκρεμεί υπόθεση του, θα παρέχεται αυτή, με την προϋπόθεση να ελέγχεται αν η υπόθεση βρίσκεται πράγματι στο δικαστήριο.».

Επειδή, με τον όρο «ομοειδές» εννοείται ότι το ακίνητο που χρησιμοποιείται ως συγκριτικό στοιχείο πρέπει να μοιάζει με εκείνο το οποίο θα προσδιοριστεί η αξία, τόσο ως προς το είδος και τη μορφή όσο και τη χρήση για την οποία προορίζεται.

Επειδή, ως προς το πρόσφορο των στοιχείων που χρησιμοποιούνται για να προσδιοριστεί η αγοραία αξία, η ιδιότητα αυτή πρέπει να εξετάζεται τόσο τοπικά όσο και χρονικά. «Τοπικά πρόσφορο» είναι το συγκριτικό στοιχείο που βρίσκεται κοντά στο κρινόμενο και η θέση του είναι παρόμοια με αυτό. Επιπρόσθετα, «χρονικά πρόσφορο» είναι το συγκριτικό στοιχείο που διαμορφώθηκε σε χρόνο πολύ κοντινό με εκείνον κατά τον οποίο γίνεται ο προσδιορισμός της αξίας κάποιου κληρονομιαίου στοιχείου. Ο χρόνος αυτός όπως έχει κριθεί, (βλ. ΣτΕ 123/1998) μπορεί να είναι, είτε προγενέστερος, είτε μεταγενέστερος του χρόνου που λαμβάνεται για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας κάποιου ακινήτου (Ιωάννης Φωτόπουλος «Φορολογία Κληρονομιών Δωρεών & Γονικών Παροχών» Α΄ τόμος σελ. 369 εκδ. 2013).

Επειδή στην **Απόφαση ΠΟΛ1079/2004** με θέμα «Προσδιορισμός αξίας ακινήτων κατά τον έλεγχο εκκρεμών υποθέσεων στη φορολογία κεφαλαίου» ορίζονται τα εξής:

«1. Βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας, για τον υπολογισμό του φόρου κληρονομιάς, δωρεάς, γονικής παροχής, μεταβίβασης ακινήτων με επαχθή αιτία, μεγάλης ακίνητης περιουσίας και ειδικού φόρου επί των ακινήτων, λαμβάνεται υπόψη η αξία των ακινήτων κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.

2. Κατά τον έλεγχο των εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας παρουσιάζονται οι πιο κάτω περιπτώσεις:

...

Γ. Εκείνες που αφορούν ακίνητα τα οποία βρίσκονται σε περιοχές όπου κατά το χρόνο φορολογίας ισχύει το μικτό σύστημα, δηλαδή υπολογίζεται χωριστά η αξία του οικοπέδου (άρθρο 10, ενότητα Γ του Νόμου 2961/2001). Στις περιπτώσεις αυτές, για τον υπολογισμό της αξίας των κτισμάτων εφαρμόζεται αντικειμενικό σύστημα, σύμφωνα με το οποίο λαμβάνονται υπόψη οι τιμές αφετηρίας κόστους ανά είδος κτιρίου και οι συντελεστές αυξομειώσής τους, που καθορίζονται με υπουργικές αποφάσεις, ενώ για το οικόπεδο λαμβάνεται υπόψη η αγοραία αξία του.

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 στην Απόφαση ΠΟΛ1129/2004 με θέμα «Προσδιορισμός αξίας ακινήτων κατά τον έλεγχο εκκρεμών υποθέσεων στη φορολογία κεφαλαίου» ορίζονται τα εξής:

«Με την αριθ. 1062222/198/0013/27.7.2004 ΠΟΛ. 1079 εγκύκλιό μας, παρασχέθηκαν οδηγίες για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων κατά τον έλεγχο των εκκρεμών υποθέσεων στη φορολογία, κεφαλαίου.

Με αφορμή ερωτήματα που τέθηκαν μέχρι σήμερα για το θέμα αυτό, σας παρέχουμε τις ακόλουθες διευκρινήσεις:

α) 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.

Στις περιπτώσεις που η απόκλιση είναι μικρότερη του διπλασίου, η οριστικά προσδιοριζόμενη αξία δε θα πρέπει να αποκλίνει σημαντικά από τις αντικειμενικές αξίες του έτους της πρώτης εφαρμογής του συστήματος του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων.

Εξυπακούεται ότι η απόκλιση αυτή θα πρέπει να προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, στην οποία θα αναγράφονται τόσο τα συγκριτικά στοιχεία όσο και κατά προσέγγιση ή αντικειμενική αξία των ακινήτων (χωρίς τη συμπλήρωση των φύλλων υπολογισμού αξίας).

β) Η αξία κατά το ανωτέρω προσδιορίζεται τόσο κατά το στάδιο του ελέγχου, όσο και κατά το στάδιο του συμβιβασμού μετά ,την έκδοση του οικείου φύλλου ελέγχου.».

Επειδή στην ΠΟΛ1123/2005 με θέμα «Προσδιορισμός αξίας ακινήτων κατά τον έλεγχο εκκρεμών υποθέσεων στη φορολογία κεφαλαίου» ορίζονται τα εξής:

«Με τις 1062222/198/0013/27-7-04 ΠΟΛ. 1079 και 1098592/315/001318-12-04 ΠΟΛ.

1129 εγκυκλίου μας σας είχαμε δώσει οδηγίες για το πιο πάνω θέμα με στόχο την εμπέδωση κλίματος εμπιστοσύνης στις σχέσεις κράτους-πολίτη και στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης.

Επειδή στην υπηρεσία μας αναφέρθηκε ότι ορισμένες ΔΟΥ δεν εφαρμόζουν τις πιο πάνω διαταγές, με αποτέλεσμα την άνιση μεταχείριση των φορολογουμένων, επανερχόμεθα και σας διευκρινίζουμε ότι η εφαρμογή τους είναι υποχρεωτική για τις υπηρεσίες.».

Επειδή, εν προκειμένω η προσφεύγουσα με το με αριθμ...../2020 προσύμφωνο πώλησης και μεταβίβασης ακινήτου αγόρασε ένα γεωτεμάχιο εμβαδού **6.586,10 τ.μ.** που βρίσκεται επί της οδού, Ο.Τ. περιοχή ΒΙ.ΠΑ. με του επ' αυτού βιομηχανικού κτιρίου.

Για τον υπολογισμό της αξίας του κρινόμενου ακινήτου δεδομένου ότι κατά τον χρόνο έλεγχου δεν είχε εφαρμογή στην περιοχή το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού αξίας ακινήτων, ο έλεγχος έλαβε υπόψη, από τα τηρούμενα βιβλία τιμών της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., το κάτωθι οριστικό συγκριτικό στοιχείο:

Δήλωση Φ.Μ.Α./2020: Μεταβιβάσθηκε οικόπεδο εντός σχεδίου άρτιο και οικοδομήσιμο επιφάνειας **4.880,70 τ.μ.** επί της οδού, Θέση στο Ο.Τ. προς **1.100,00 ευρώ** το τμ (ΦΕΚ/2005 Β.Ι.Π.Α.).

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζεται κατά βάση ότι η φορολογική αρχή δεν προέβη σε ενδελεχή έλεγχο προκειμένου να ανεύρει επαρκή στοιχεία για να προσδιορίσει την αξία του ακινήτου. Έλαβε υπόψη της μόνο ένα συγκριτικό στοιχείο ενώ είχε στην διάθεσή της και άλλα στοιχεία τα οποία προσκομίσθηκαν από την πλευρά της προσφεύγουσας εταιρείας όπως:

-αγγελία που δημοσιεύθηκε στην χρυσή ευκαιρία σύμφωνα με την οποία ακίνητο που ομοιάζει με της προσφεύγουσας και ευρίσκεται στο βιομηχανικό πάρκο πωλούνταν έναντι **435 ευρώ** το τμ ενώ στην ίδια περιοχή βρισκόταν και έτερο ακίνητο με ημιτελή κατασκευή σε βιομηχανικό χώρο σε πολύ καλύτερη κατάσταση από το υπό κρίση ακίνητο το οποίο πωλούνταν με τιμή **609 ευρώ** το τμ. (**ΟΜΑΔΑ ΣΧΕΤΙΚΩΝ 1**).

-ο Δήμος, για την εν λόγω περιοχή και προκειμένου να ενταχθεί αυτή στο σχέδιο πρότεινε για τον καθορισμό της μετατροπής της εισφοράς γης σε χρήμα την τιμή των **279 ευρώ** ανά τ.μ.. Άρα καθόρισε ως αξία των ακινήτων ανά τ.μ. στην συγκεκριμένη περιοχή το ανωτέρω ποσό (βλ. **ΣΧΕΤΙΚΟ 2**),

-με την υπ. Αριθ./2020 απόφαση του Εφετείου καθορίστηκε ως τιμή μονάδας αποζημίωσης για την ένταξη στο πολεοδομικό σχέδιο του ΟΤ περιοχή ΒΙΠΑ του Δήμου το ποσό των **250€** ανά τμ. (**ΣΧΕΤΙΚΟ 2Α**).

-το/2021 πρακτικό αποσφράγισης προσφορών, σύμφωνα με το οποίο ακίνητο όμοιο με το υπό κρίση ακίνητο ευρισκόμενο στο οικοδομικό τετράγωνο, όμορο δηλαδή με αυτό, βγήκε σε πλειστηριασμό έναντι ποσού **2.625.000 ευρώ**, ήτοι **571 ευρώ** το τ.μ. (**2.625.000 ευρώ / 4.579 τ.μ**) (βλ. **ΣΧΕΤΙΚΟ 3**).

Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου ο έλεγχος προκειμένου να προσδιορίσει την αξία του υπό κρίση ακινήτου προέβη σε σχετική έρευνα στο επίσημο βιβλίο συγκριτικών στοιχείων της φορολογικής αρχής και έλαβε υπόψη του ένα συγκριτικό στοιχείο καθώς θα πρέπει να σημειωθεί ότι οι πωλήσεις ακινήτων για επαγγελματική χρήση και ειδικά σε μια περιορισμένη αγορά όπως η συγκεκριμένη βιομηχανική περιοχή δεν πραγματοποιούνται σε συχνή βάση και τα ακίνητα δεν αποκτώνται για βραχεία αλλά για μακροχρόνια χρήση, πόσο δε μάλλον και στο ίδιο ΟΤ, για τον λόγο αυτό από τον έλεγχο επιλέχθηκε φάκελος ΦΜΑ που αφορά σε ακίνητο πλησίον στο υπό κρίση ακίνητο, το οποίο δε ακίνητο υστερεί μάλιστα και ως προς την θέση έναντι του κρινόμενου που βρίσκεται πλησιέστερα στην Εθνική Οδό Αθηνών Λαμίας και είναι εύκολα προσβάσιμο. Επίσης στην εισήγηση απόψεων σημειώνεται ότι ο έλεγχος

θα μπορούσε να λάβει υπόψη του και άλλα συγκριτικά στοιχεία από το βιβλίο συγκριτικών στοιχείων, όπως τον φάκελο ΦΜΑ/2011 όπου μεταβιβάστηκε οικόπεδο εντός ΒΙΠΑ και Ο.Τ. συνολικής έκτασης 4.880 τ.μ. με 2.000 ευρώ το τ.μ., αλλά θεώρησε ότι ο χρόνος μεταβίβασης του εν λόγω ακινήτου δεν είναι ενδεικτικός διότι δεν ήταν ακόμη αισθητά και εμφανή τα αποτελέσματα της οικονομικής κρίσης στην χώρα.

Από τα ανωτέρω διαπιστώνεται ότι ο έλεγχος βασίσθηκε όπως προβλέπεται και από τις οδηγίες της Διοίκησης σε επίσημα στοιχεία τα οποία έχουν καταστεί οριστικά και είναι καταχωρημένα στα βιβλία της φορολογικής αρχής (βιβλία συγκριτικών) και επίσης το κρινόμενο ακίνητο και το συγκριτικό είναι ομοειδές, εφόσον πρόκειται για οικόπεδα, πρόσφορο τοπικά, εφόσον βρίσκεται στην ίδια περιοχή και πρόσφορο χρονικά εφόσον η μεταβίβαση πραγματοποιήθηκε σε πολύ κοντινό χρόνο.

Ενώ ο έλεγχος ορθώς δεν έλαβε υπόψη του τα επικαλούμενα από την προσφεύγουσα στοιχεία:

-καθώς ως προς την αγγελία στην χρυσή ευκαιρία (**ΣΧΕΤΙΚΟ 1**) ο έλεγχος σύμφωνα με τις οδηγίες και τις θέσεις της Διοίκησης είχε υποχρέωση πρωτίστως να βασιστεί στα επίσημα οριστικά συγκριτικά στοιχεία που είχε στην διάθεσή του και τα οποία σε κάθε περίπτωση δεν μπορεί να θεωρηθούν ως απρόσφορα και ανεπαρκή,

-το έγγραφο με αριθμ...../2021 του Δήμου (**ΣΧΕΤΙΚΟ 2**), και η με Αριθ./2020 απόφαση του Εφετείου (**ΣΧΕΤΙΚΟ 2^Α**) αφορούν σε ακίνητα για τα οποία δεν δύναται να συγκριθούν με το υπό κρίση ακίνητο. Ειδικότερα στην ως άνω Δικαστική Απόφαση, με διαδίκους την προσφεύγουσα και τον Δήμο, καθορίστηκε ως τιμή μονάδας αποζημίωσης για την ένταξη τμήματος καταργηθείσας δημοτικής οδού στο πολεοδομικό σχέδιο του ΟΤ περιοχή ΒΙΠΑ του Δήμου (το οποίο προσκυρώθηκε στην ιδιοκτησία της προσφεύγουσας,) το ποσό των 250€ ανά τμ.. Ωστόσο το αναφερόμενο στην απόφαση τμήμα/ακίνητο σε κάθε περίπτωση δεν είναι ομοειδές με το υπό κρίση ακίνητο καθώς ως αναφέρεται και στο 4^ο φύλλο της Απόφασης, πρόκειται για τμήμα εμβαδού 622,30 τμ, καταργηθείσας δημοτικής οδού με ιδιαίτερα χαρακτηριστικά (σχήμα παραλληλόγραμμο με τέσσερις πλευρές δυσανάλογης αντιστοιχίας μήκους με πλάτος, που το καθιστούν δυσχερώς αξιοποιήσιμο αν όχι αδύνατο να αξιοποιηθεί...).

-το με αριθμ..... και ημερομηνία 17/02/2021 πρακτικό αποσφράγισης προσφορών (**ΣΧΕΤΙΚΟ 3**), αναφέρεται σε τιμή ακινήτου η οποία όμως δεν την καθιστά πιο συγκρίσιμη σε σχέση με τα επίσημα στοιχεία μεταβιβάσεων της φορολογικής αρχής καθώς προσδιορίσθηκε στο πλαίσιο των ειδικών συνθηκών των πλειοδοτικών διαγωνισμών, οι οποίες διαφοροποιούνται κάθε φορά ανάλογα με την οικονομική επιφάνεια των συμμετεχόντων, την χρονική επίσης στιγμή που τελούνται, το ενδιαφέρον και τις προσφορές των μερών. Στην προκειμένη περίπτωση για το εν λόγω ακίνητο δεν υπήρξε ενδιαφέρον πέρα των δύο ενδιαφερόμενων μερών εκ των οποίων, ο ένας ήταν η προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία είχε καταθέσει και την μεγαλύτερη προσφορά.

Επειδή ωστόσο κατά τον χρόνο που εξετάζεται η υπόθεση, ενώπιον της Υπηρεσίας μας, για την περιοχή στην οποία βρίσκεται το υπό κρίση ακίνητο (κωδικός περιοχής) έχει τεθεί σε εφαρμογή το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού των αξιών (σχετική η υπ' αριθμ. 57732 ΕΞ2021/18.05.2021 απόφαση Υπουργού Οικονομικών με θέμα «Αναπροσαρμογή των τιμών εκκίνησης των περιοχών που είναι

ενταγμένες στο σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού φορολογητέας αξίας ακινήτων και έναρξη ισχύος των διατάξεων του άρθρ. 41 του ν.1249/1982 και καθορισμός τιμών εκκίνησης και συντελεστών αυξομειώσής τους για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που βρίσκονται σε λοιπές περιοχές εντός σχεδίου ή ορίων οικισμών κατά το αντικειμενικό σύστημα» (Β' 2375)).

Σύμφωνα με τις ανωτέρω αποφάσεις και οδηγίες της Διοίκησης, ως προς τις υποθέσεις οποίες είναι εκκρεμείς, στην περίπτωση που 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, θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη τόσο τα συγκριτικά στοιχεία της περιοχής όσο και οι 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.

Στο πλαίσιο των ανωτέρω απεστάλη το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΞ2022ΕΜΠ/31-03-2022 έγγραφο της Υπηρεσίας μας προς την Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς προκειμένου να προσδιορισθεί η αντικειμενική αξία του οικοπέδου κατά την πρώτη εφαρμογή και σύμφωνα με τα περιγραφικά στοιχεία του ακινήτου όπως αυτά τηρούνται στα αρχεία της φορολογικής αρχής.

Σύμφωνα με το με αριθμ. πρωτ...../2022 (αριθμ. ΔΕΔ.....ΕΙ/05-04-2022) έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς η αντικειμενική αξία του οικοπέδου προσδιορίσθηκε στο ποσό των **2.221.243,89 ευρώ**.

Ενώ η αξία όπως αυτή προσδιορίσθηκε σύμφωνα με τα συγκριτικά στοιχεία είναι η εξής: **7.244.710,00 ευρώ**.

Δεδομένου ότι η απόκλιση των ως άνω αξιών είναι σημαντική, και όπως φαίνεται ανωτέρω είναι μεγαλύτερη, του διπλασίου μεταξύ αντικειμενικών αξιών (κατά το έτος της πρώτης εφαρμογής του συστήματος) και της προσδιορισθείσας βάσει συγκριτικών στοιχείων αξίας, με την παρούσα Απόφαση και κατ' εφαρμογή των ως άνω Αποφάσεων της Διοίκησης, για τον οριστικό προσδιορισμό της αξίας λαμβάνεται υπόψη ο μέσος όρος των δύο αξιών ήτοι:

Αντικειμενική Αξία οικοπέδου κατά το έτος πρώτης εφαρμογής (το με αριθμ. πρωτ...../2022 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς (αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2022/05-04-2022)	2.221.243,89
Αξία βάσει συγκριτικών στοιχείων	7.244.710,00
Σύνολο (1) και (2)	9.465.953,89
Οριστικός προσδιορισμός της αξίας σύμφωνα με τις Αποφάσεις ΠΟΛ 1079/2004, 1129/2004 και 1123/2005 στον μέσο όρο των δύο ως άνω αξιών	4.732.976,95

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της από 07/12/2021 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» και διακριτικό τίτλο «.....» με ΑΦΜ και την τροποποίηση της υπ' αριθμ...../2021 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου μεταβίβασης ακινήτων φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογική περίοδος 01/01/2020 -31/12/2020

	ΔΗΛΩΣΗΣ (1)	ΕΛΕΓΧΟΥ (2)	ΔΕΔ (3)	ΔΙΑΦΟΡΑ (3)-(1)
Αντικειμενική αξία κτίσματος		858.178,78	858.178,78	
Αξία οικοπέδου		7.244.710,00	4.732.976,95	
Συνολική αξία	3.883.948,48	8.102.888,78	5.591.155,73	1.707.207,25
Φόρος μεταβίβασης	116.518,45	243.086,66	167.734,67	51.216,22
Δημοτικός φόρος ν.3033/1954	3.495,55	7.292,60	5.032,04	1.536,49
Σύνολο φόρου	120.014,00	250.379,26	172.766,71	52.752,71
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4174/2013		65.182,63	13.188,18	13.188,18
Πρόστιμο του άρθρου 53 του ν.4174/2013		12.371,66	0,00	0,00
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	120.014,00	327.933,56	185.954,89	65.940,89

(Σημείωση: επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου υπολογίζονται κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ν.4174/2013)

(τροποποίηση της υπ' αριθμ...../2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου μεταβίβασης ακινήτων φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς)

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
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.