



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 24/12/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 3538

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213-1312 349
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58).

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Της υπ' αριθμ. Α.1165/22.11.2022 (ΦΕΚ Β' 6009/25.11.2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 03.09.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Αγ. Νικολάου Κρήτης, κατοίκου Ιεράπετρας, οδός, κατά της υπ' αριθμ. /4.7.2024 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου (ΦΜΑ) της Προϊσταμένης του Κέντρου Φορολογίας Κεφαλαίου (ΚΕΦΟΚ) Αττικής, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΦΜΑ της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΚ Αττικής, της οποίας ζητείται η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 03.09.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /4.7.2024 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου (ΦΜΑ) της Προϊσταμένης του Κέντρου Φορολογίας Κεφαλαίου (ΚΕΦΟΚ) Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΜΑ ποσού 12.917,65 €, πλέον 387,53 € δημοτικού φόρου ν.δ. 3033/54 (3%), ήτοι συνολικό ποσό **13.305,18 €**.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά α) την τροποποίηση της ως άνω πράξης και β) τη νομιμότοκη επιστροφή, ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, ποσού συνολικού ύψους 9.553,56 € (**13.305,18 € – 3.751,62 €**), προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Αφού επί της υπό κρίση ανταλλαγής ακινήτων, στην οποία αφορά η πράξη αυτή, η Δ.Ο.Υ. Αγ. Νικολάου Κρήτης έχει βεβαιώσει σε βάρος του αντισυμβαλλομένου του (με ΑΦΜ,) πέραν του ΦΜΑ με συντελεστή 1,5% επί του ποσού, κατά το οποίο ταυτίζονται οι αντικειμενικές αξίες των δύο (2) ανταλλασσόμενων ακινήτων (242.823,42 €), και ΦΜΑ με συντελεστή 3% επί της διαφοράς των δύο (2) αντικειμενικών αξιών (522.316,83 € – 242.823,42 € = 279.493,41 €), το ΚΕΦΟΚ Αττικής θα έπρεπε να βεβαιώσει στον ίδιο μόνο ΦΜΑ με συντελεστή 1,5% επί του ποσού, κατά το οποίο ταυτίζονται οι δύο (2) αντικειμενικές αξίες των δύο (2) ακινήτων (242.823,42 € x 1,5% = 3.642,35 €, πλέον 109,27 € δημοτικού φόρου ν.δ. 3033/54 (3%), ήτοι συνολικό ποσό **3.751,62 €**), και όχι και ΦΜΑ με συντελεστή 3% επί της διαφοράς μεταξύ του ποσού ταύτισης των αντικειμενικών αξιών και της δηλωθείσας αξίας του ακινήτου που απέκτησε διά της ανταλλαγής (552.000,00 € – 242.823,42 € = 309.176,58 €).

Κάτι τέτοιο δεν έχει, κατά τη γνώμη του, καμία νομική βάση, αφού δεν μπορεί να προστεθεί και να φορολογηθεί για δεύτερη φορά (πέρα από τη φορολόγηση με 3% της διαφοράς που υπολόγισε η Δ.Ο.Υ. Αγ. Νικολάου Κρήτης) και μία άλλη «αντίστροφη» διαφορά σε βάρος και του δεύτερου μέρους της ανταλλαγής.

- 2) Το συνολικό ποσό που βεβαιώθηκε για την υπό κρίση ανταλλαγή αφενός από τη Δ.Ο.Υ. Αγ. Νικολάου Κρήτης και αφετέρου από το ΚΕΦΟΚ Αττικής (12.387, 97 € + 13.305,18 € = 25.693,15 €) είναι σε κάθε περίπτωση υψηλότερο από το συνολικό ποσό που θα προέκυπτε προς βεβαίωση, αν η αντικειμενική αξία του ακινήτου που απέκτησε ήταν υψηλότερη από την ισχύουσα και ίση με εκείνη του ακινήτου που μεταβίβασε (δηλαδή 522.316,83 €), περίπτωση στην οποία το συνολικό ποσό που θα προέκυπτε προς βεβαίωση θα ήταν 17.056,80 € (8.069,79 € + 8.987,01 €), ήτοι:

Δ.Ο.Υ. Αγ. Νικολάου Κρήτης:

522.316,83 € x 1,5% = 7.834,75 €, πλέον 235,04 € δημοτικού φόρου ν.δ. 3033/54 (3%) = 8.069,79 €

ΚΕΦΟΚ Αττικής:

$522.316,83 \text{ €} \times 1,5\% = 7.834,75 \text{ €}$

$(552.000,00 \text{ €} - 522.316,83 \text{ €}) \times 3\% = 890,50 \text{ €}$

πλέον 261,76 € δημοτικού φόρου ν.δ. 3033/54 (3%)

$= 8.987,01 \text{ €},$

αποτέλεσμα που συνιστά προφανή αντίφαση και δε φαίνεται λογικό.

- 3) Ο ψηφιακός βοηθός του gov.gr, σε σχετική ερώτηση, απαντά ρητά ότι ο προσδιορισμός του φόρου γίνεται με βάση τις αντικειμενικές αξίες των ανταλλασσόμενων ακινήτων, ανεξαρτήτως των αξιών που έχουν δηλωθεί.
- 4) Όπως συνάγεται αριθμητικά από το γράμμα και το πνεύμα της σχετικής νομοθεσίας, οι συνολικοί φόροι που εισπράττει το Δημόσιο σε μια ανταλλαγή προσδιορίζονται στο 3% επί της μεγαλύτερης από τις αξίες των ανταλλασσόμενων ακινήτων ($1,5\% + 1,5\%$ επί της μικρότερης αξίας + 3% επί της διαφοράς τους), άρα στην υπό κρίση περίπτωση, λαμβάνοντας υπόψη τις αντικειμενικές αξίες, το συνολικό ποσό που θα προέκυπτε προς βεβαίωση θα ήταν 16.139,59 € ($522.316,83 \text{ €} \times 3\% = 15.669,50 \text{ €}$, πλέον 470,09 € δημοτικού φόρου ν.δ. 3033/54 (3%)).
- 5) Ακόμα και στη δυσμενέστερη για τον ίδιο θεωρητική περίπτωση, αν ληφθούν δηλαδή υπόψη οι δηλωθείσες αξίες, τότε το συνολικό ποσό που θα προέκυπτε προς βεβαίωση θα ήταν 17.056,80 € ($552.000,00 \text{ €} \times 3\% = 16.560,00 \text{ €}$, πλέον 496,80 € δημοτικού φόρου ν.δ. 3033/54 (3%)).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1 και 5 α.ν. 1521/1950 (που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 1587/1950), όπως ίσχυαν για το έτος 2024 (έτος υπογραφής του υπ' αριθμ. 3.870/25.9.2024 οικείου συμβολαίου ανταλλαγής ακινήτων της Συμβολαιογράφου Αθηνών): **«1. Εφ' εκάστης εξ επαχθούς αιτίας μεταβιβάσεως ακινήτου ή πραγματικού επί ακινήτου δικαιώματος [...] επιβάλλεται φόρος επί αξίας αυτών. 2. [...]. 5. Ως αξία λογίζεται η αγοραία αξία, την οποία έχει το ακίνητον ή το πραγματικόν επί του ακινήτου δικαίωμα [...] κατά την ημέραν της μεταβιβάσεώς των.»**

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 3 παρ. 1 περ. ε' α.ν. 1521/1950, όπως ίσχυε για το έτος 2024 (έτος υπογραφής του υπ' αριθμ. 3.870/25.9.2024 οικείου συμβολαίου ανταλλαγής ακινήτων της Συμβολαιογράφου Αθηνών): **«Διά τον καθορισμόν της αξίας του ακινήτου ή του πραγματικού δικαιώματος επί του ακινήτου [...] λαμβάνεται υπ' όψει: α) [...], ε) η ημέρα της υπογραφής του οριστικού συμβολαίου εις τας λοιπάς περιπτώσεις.»**

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1 και 5 και του άρθρου 3 παρ. 1 περ. ε' α.ν. 1521/1950 (όπως ίσχυαν για το έτος 2024 (έτος υπογραφής του υπ' αριθμ. 3.870/25.9.2024 οικείου συμβολαίου ανταλλαγής ακινήτων της Συμβολαιογράφου Αθηνών)), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΜΑ είναι, καταρχήν, ο χρόνος υπογραφής του οριστικού μεταβιβαστικού συμβολαίου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 2 α.ν. 1521/1950, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υπογραφής του ως άνω υπ' αριθμ. 3.870/25.9.2024 οικείου μεταβιβαστικού συμβολαίου της Συμβολαιογράφου Αθηνών (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΜΑ στην υπό κρίση περίπτωση): **«Δια τον προσδιορισμό της αξίας του ακινήτου**

ή του πραγματικού επί του ακινήτου δικαιώματος [...] λαμβάνονται υπ' όψει και συνεκτιμώνται τα στοιχεία μεταβιβάσεων παρομοίων περιουσιακών στοιχείων, τα οποία προκύπτουν εξ ετέρων συμβολαίων ή εξ εκτιμήσεως γενομένης δια την επιβολήν του φόρου κληρονομιών, δωρεών και προικών ή εξ άλλων εκτιμήσεων. Εν περιπτώσει καθ' ην ελλείπουν τα στοιχεία ταύτα ή κατά την κρίσιν του Οικ. Εφόρου τα υπάρχοντα είναι ανεπαρκή ή απρόσφορα, ενεργείται υπό τούτου προσδιορισμός της αξίας δια χρήσεως παντός άλλου μέσου.»

Επειδή, ωστόσο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 παρ. 1 και 3 ν. 1249/1982, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υπογραφής του ως άνω υπ' αριθμ. 3.870/25.9.2024 οικείου μεταβιβαστικού συμβολαίου της Συμβολαιογράφου Αθηνών (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΜΑ στην υπό κρίση περίπτωση): «1. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που **μεταβιβάζονται** ή αποκτώνται με οποιαδήποτε αιτία, **λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης που είναι καθορισμένες εκ των προτέρων** κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ' είδος ακινήτου, όπως αστικό ακίνητο, αγροτικό ακίνητο και άλλα. [...]. 3. Κάθε άλλη διάταξη, η οποία ρυθμίζει διαφορετικά τη φορολογητέα αξία των ακινήτων που μεταβιβάζονται με αντάλλαγμα [...] και τον τρόπο προσδιορισμού της, εξακολουθεί να εφαρμόζεται και μετά την έναρξη ισχύος των προεδρικών διαταγμάτων της προηγούμενης παραγράφου μόνο στις περιπτώσεις που ο φορολογούμενος αμφισβητήσει τις προκαθορισμένες τιμές με προσφυγή του ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων. Κατ' εξαίρεση, σε περίπτωση που στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο το **τίμημα** [...] είναι **μεγαλύτερο** της αξίας που προκύπτει με την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου, ο φόρος μεταβίβασης υπολογίζεται **με βάση το τίμημα** [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 α.ν. 1521/1950, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υπογραφής του ως άνω υπ' αριθμ. 3.870/25.9.2024 οικείου μεταβιβαστικού συμβολαίου της Συμβολαιογράφου Αθηνών (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΜΑ στην υπό κρίση περίπτωση): «Ο φόρος μεταβιβάσεως επί της αξίας του ακινήτου ή του εμπράγματος επί του ακινήτου δικαιώματος υπολογίζεται: Α) [...]. Β) Βάσει των συντελεστών της περ. Γ' της παρούσης παραγράφου, **μειούμενος εις το ήμισυ**: α) [...]. ζ) **επί ανταλλαγής ακινήτων ίσης αξίας**, η) [...]. Γ) Σε κάθε άλλη περίπτωση σε τρία τοις εκατό (3%) επί της φορολογητέας αξίας του ακινήτου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 1 α.ν. 1521/1950, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υπογραφής του ως άνω υπ' αριθμ. 3.870/25.9.2024 οικείου μεταβιβαστικού συμβολαίου της Συμβολαιογράφου Αθηνών (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΜΑ στην υπό κρίση περίπτωση): «Ο φόρος μεταβίβασης που αναλογεί στο **τίμημα μεταβίβασης που αναγράφεται στο συμβόλαιο βαρύνει τον αγοραστή. Ο φόρος μεταβιβάσεως ο αναλογών επί της διαφοράς μεταξύ αξίας και του τιμήματος μεταβιβάσεως και αι προσαυξήσεις του άρθρ. 9 του παρόντος βαρύνουσι τον αγοραστήν** [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 8 παρ. 3 α.ν. 1521/1950 (ίδιου κατ' ουσίαν περιεχομένου με τη διάταξη του άρθρου 41 παρ. 3 εδ. β' ν. 1249/1982), όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία υπογραφής του ως άνω υπ' αριθμ. 3.870/25.9.2024 οικείου μεταβιβαστικού συμβολαίου της Συμβολαιογράφου Αθηνών (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΜΑ στην υπό κρίση περίπτωση): «Σε περίπτωση που το **τίμημα**, σε μεταβιβαστικό συμβόλαιο [...], είναι **μεγαλύτερο** από την αντικειμενική αξία, ο φόρος επιβάλλεται **στη μεγαλύτερη αξία.**»

Επειδή, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην υπ' αριθμ. πρωτ. 1109819/374/Β0013/ΠΟΛ. 1014/10.1.1996 εγκύκλιο του Προϊσταμένου της Δ/σης Φορολογίας Κεφαλαίου της Γενικής Δ/σης Φορολογίας & Δ.Π. του Υπουργείου Οικονομικών: «Σας κοινοποιούμε την με αριθ. 559/95 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του κράτους, η οποία έγινε **αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών**, και παρακαλούμε για την εφαρμογή της. Με την γνωμοδότηση αυτή έγιναν δεκτά τα εξής: α) Στις περιπτώσεις διανομής και ανταλλαγής **δεν μπορεί να έχει εφαρμογή** η διάταξη του άρθρου 14 παρ. 10 ν. 1882/90, με την οποία ορίζεται ότι σε περίπτωση που στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο αναγράφεται **τίμημα μεγαλύτερο από την αξία που προκύπτει με την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος** ο φόρος μεταβίβασης υπολογίζεται στο **τίμημα που αναγράφεται στο συμβόλαιο**, και τούτο διότι επέρχεται πλήρης καταστρατήγηση της σχετικής νομοθεσίας με βάση την ανεξέλεγκτη αναγραφή τιμήματος στα καταρτιζόμενα συμβόλαια μεταξύ των εκάστοτε συμβαλλομένων μερών. β) [...].»

Επειδή, η ως άνω θέση της Διοίκησης επιβεβαιώθηκε στο υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΦΚ Β 1143930 ΕΞ 2024/17.12.2024 έγγραφο της Προϊσταμένης της Δ/σης Εφαρμογής Φορολογίας Κεφαλαίου και Περιουσιολογίου της Γενικής Δ/σης Φορολογίας της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) («Επιβολή φόρου μεταβίβασης ακινήτων κατά την ανταλλαγή ακινήτων»), σύμφωνα με το οποίο: «1. Από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 1 και 5 του ν. 1587/1950 [...] προκύπτει ότι σε κάθε με επαχθή αιτία μεταβίβαση ακινήτου επιβάλλεται φόρος στην αξία του, υπόχρεος για την καταβολή του οποίου είναι ο αγοραστής. Για την ανταλλαγή ακινήτων ίσης αξίας ο φόρος υπολογίζεται βάσει του συντελεστή 3% μειούμενος στο ήμισυ (περ. Β' και Γ' του άρθρου 4 ν. 1587/1950). Αν τα ανταλλασσόμενα ακίνητα δεν είναι ίσης αξίας και για τη διαφορά αυτή καταβάλλεται αντάλλαγμα, θα επιβληθεί φ.μ.α. με ακέραιο συντελεστή, άλλως για τη διαφορά αυτή οφείλεται φόρος δωρεάς. Ειδικότερα, ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων υπολογίζεται επί της αντικειμενικής αξίας των μεταβιβαζόμενων ακινήτων, προκειμένου για ακίνητα που βρίσκονται σε περιοχές, όπου εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας (άρθρα 41 και 41 Α' του ν. 1249/1982), ή της αγοραίας αξίας βάσει του συστήματος συγκριτικών στοιχείων (παράγραφος 2 του άρθρου 3 και άρθρο 8 του ν. 1587/1950). Σε περίπτωση δε που το τίμημα, σε μεταβιβαστικό συμβόλαιο [...], είναι μεγαλύτερο από την αντικειμενική αξία ο φόρος επιβάλλεται στη μεγαλύτερη αξία (παράγραφος 3 του άρθρου 8 ν. 1587/1950). Ωστόσο, σύμφωνα με την με αριθμ. γνμ.ΝΣΚ 559/1995 η οποία κοινοποιήθηκε με την ΠΟΛ 1014/1995 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, σε περιπτώσεις διανομής και ανταλλαγής δεν μπορεί να έχει εφαρμογή η ως άνω διάταξη, με την οποία ορίζεται ότι σε περίπτωση που στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο αναγράφεται **τίμημα μεγαλύτερο από την αξία που προκύπτει με την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος** ο φόρος υπολογίζεται στο **τίμημα που αναγράφεται στο συμβόλαιο**, καθώς κρίθηκε ότι η συνδρομή ή μη διαφοράς μεταξύ ιδανικής και φυσικής μερίδας, κατά την αληθή έννοια του νόμου, δεν καταλείπεται στην ανεξέλεγκτη βούληση των συμβαλλομένων, αλλά διακρίβώνεται στη βάση σταθερού κριτηρίου, όπως είναι το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων. **Συνεπώς, κατά την ανταλλαγή ακινήτων για τον προσδιορισμό της ιδανικής και της φυσικής μερίδας λαμβάνεται υπόψη η αξία τους, όπως αυτή ορίζεται δυνάμει του αντικειμενικού συστήματος προσδιορισμού αξίας.** Αν κατά [...] την ανταλλαγή οι φυσικές μερίδες δεν είναι ίσες με τις ιδανικές και για την επιπλέον αξία καταβάλλεται τίμημα, αυτό πρέπει, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1053/1994 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, να δηλώνεται από τους υπόχρεους στην ίδια δήλωση και, εκτός από τον φόρο

ανταλλαγής, καταβάλλεται επιπλέον και φ.μ.α. με ακέραιο συντελεστή από τον συμβαλλόμενο που λαμβάνει το ακίνητο με τη μεγαλύτερη αξία. Εφόσον, συνεπώς, τα ανταλλασσόμενα ακίνητα **δεν είναι ίσης αξίας και για τη διαφορά καταβάλλεται τίμημα**, επιβάλλεται φ.μ.α με **ακέραιο συντελεστή επί της διαφοράς της αντικειμενικής αξίας ή του τιμήματος που καταβάλλεται για την διαφορά**, εφόσον αυτό είναι μεγαλύτερο. 2. [...]. 3. Σύμφωνα με τα ανωτέρω [...] στην περίπτωση **ανταλλαγής ακινήτων άνισης αξίας**, για τα οποία καταβάλλεται και **τίμημα**, ο προσδιορισμός των μερίδων των συμβαλλομένων πραγματοποιείται **μόνο δυνάμει του αντικειμενικού συστήματος προσδιορισμού αξίας και επιβάλλεται φ.μ.α. με μειωμένο συντελεστή για τα ίσης αντικειμενικής αξίας ανταλλασσόμενα μερίδια**. Για τον συμβαλλόμενο όμως, ο οποίος αποκτά το ακίνητο με τη μεγαλύτερη αξία, θα επιβληθεί **επιπλέον φ.μ.α. με ακέραιο συντελεστή επί της διαφοράς της αντικειμενικής αξίας ή στην αναλογία του καταβληθέντος τιμήματος σε αυτή**, εφόσον αυτό είναι μεγαλύτερο.»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 9 παρ. 2 εδ. α' ν. 5104/2024, όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι **δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση**, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία, την οποία ερμηνεύουν.»

Επειδή, με τους πέντε (5) λόγους της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι, αφού επί της υπό κρίση ανταλλαγής ακινήτων, στην οποία αφορά η πράξη αυτή, η Δ.Ο.Υ. Αγ. Νικολάου Κρήτης έχει βεβαιώσει σε βάρος του αντισυμβαλλομένου του (με ΑΦΜ), πέραν του ΦΜΑ με συντελεστή 1,5% επί του ποσού, κατά το οποίο ταυτίζονται οι αντικειμενικές αξίες των δύο (2) ανταλλασσόμενων ακινήτων (242.823,42 €), και ΦΜΑ με συντελεστή 3% επί της διαφοράς των δύο (2) αντικειμενικών αξιών (522.316,83 € – 242.823,42 € = 279.493,41 €), το ΚΕΦΟΚ Αττικής θα έπρεπε να βεβαιώσει στον ίδιο μόνο ΦΜΑ με συντελεστή 1,5% επί του ποσού, κατά το οποίο ταυτίζονται οι δύο (2) αντικειμενικές αξίες των δύο (2) ακινήτων (242.823,42 € x 1,5% = 3.642,35 €, πλέον 109,27 € δημοτικού φόρου ν.δ. 3033/54 (3%), ήτοι συνολικό ποσό 3.751,62 €), και όχι και ΦΜΑ με συντελεστή 3% επί της διαφοράς μεταξύ του ποσού ταύτισης των αντικειμενικών αξιών και της δηλωθείσας αξίας του ακινήτου που απέκτησε διά της ανταλλαγής (552.000,00 € – 242.823,42 € = 309.176,58 €), κι αυτό γιατί κάτι τέτοιο δεν έχει, κατά τη γνώμη του, καμία νομική βάση, αφού δεν μπορεί να προστεθεί και να φορολογηθεί για δεύτερη φορά (πέρα από τη φορολόγηση με 3% της διαφοράς που υπολόγισε η Δ.Ο.Υ. Αγ. Νικολάου Κρήτης) και μία άλλη «αντίστροφη» διαφορά σε βάρος και του δεύτερου μέρους της ανταλλαγής, κάθε δε άλλος δυνατός τρόπος υπολογισμού του συνολικού φόρου που θα μπορούσε να επιβληθεί στην υπό κρίση περίπτωση καταλήγει σε χαμηλότερη συνολικά φορολόγηση.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί:

α) Από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης και ειδικότερα από το προσκομισθέν αντίγραφο του ως άνω υπ' αριθμ. 3.870/25.9.2024 οικείου μεταβιβαστικού συμβολαίου της Συμβολαιογράφου Αθηνών προκύπτει ότι ο προσφεύγων προέβη σε ανταλλαγή ακινήτων με φυσικό πρόσωπο με ΑΦΜ Στα πλαίσια της ανταλλαγής αυτής και με σκοπό την εξίσωση της αξίας των ανταλλασσόμενων ακινήτων κατέβαλε στον αντισυμβαλλομένο του μία μέρα πριν την υπογραφή του συμβολαίου (ήτοι στις 24.9.2024) ποσό συνολικού ύψους 227.000,00 € με ισόποση τραπεζική μεταφορά από λογαριασμό που τηρούσε σε ημεδαπή

τράπεζα σε άλλο λογαριασμό που τηρούσε ο αντισυμβαλλόμενός του στην ίδια τράπεζα (βλ. σελ. 26 του συμβολαίου).

β) Από το τελευταίο αυτό γεγονός συνάγεται ότι τα ανταλλαγέντα ακίνητα ήταν άνισης αξίας και για λόγο αυτό η Υπηρεσία μας θεωρεί ότι ορθώς, ήτοι σε συμφωνία με την προεκτεθείσα πάγια και δεσμευτική, κατά την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 9 παρ. 2 εδ. α' ν. 5104/2024, θέση της Φορολογικής Διοίκησης, βεβαιώθηκε το υπό κρίση συνολικό ποσό φόρου σε βάρος του προσφεύγοντος με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, δεδομένου ότι από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι:

- ο προσφεύγων απέκτησε ακίνητο αντικειμενικής αξίας 242.823,42 € και δηλωθείσας 552.000,00 € ευρώ και μεταβίβασε ακίνητο αντικειμενικής αξίας 522.316,83 € (στη σελ. 32 του συμβολαίου αναγράφεται 552.316,83 €, κατ' απόκλιση της αναγραφόμενης στη σελ. 1 αξίας 522.316,83 €) και δηλωθείσας 325.000,00 €,
- για την εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή λήφθηκαν υπόψη οι αντικειμενικές αξίες,
- για τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης του προσφεύγοντος το ΚΕΦΟΚ Αττικής εφάρμοσε τον κατά την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 4 παρ. 1 περ. Β' στ. ζ' α.ν. 1521/1950 μειωμένο συντελεστή (1,5%) επί του ποσού, στο οποίο ταυτίζονταν οι αντικειμενικές αξίες των δύο (2) ακινήτων, ήτοι στη χαμηλότερη εκ των δύο αντικειμενικών αξιών (242.823,42 €),
- κατόπιν δε σύγκρισης του ποσού που κατέβαλε ο προσφεύγων στον αντισυμβαλλόμενό του, προς το σκοπό εξίσωσης της αξίας των ανταλλασσόμενων ακινήτων, συνολικού ύψους 227.000,00 € και του ποσού της διαφοράς μεταξύ της χαμηλότερης εκ των δύο αντικειμενικών αξιών και της δηλωθείσας αξίας του ακινήτου που απέκτησε (552.000,00 € - 242.823,42 € = 309.176,58 €) επιλέχθηκε το μεγαλύτερο (309.176,58 €) και επ' αυτού εφαρμόστηκε ο ακέραιος συντελεστής 3%.

Για τους λόγους αυτούς, οι πέντε (5) λόγοι της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 03.09.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, **και την επικύρωση** της υπ' αριθμ. /4.7.2024 πράξης διοικητικού προσδιορισμού ΦΜΑ της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΚ Αττικής.

Η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΦΜΑ

Κύριος φόρος	12.917,65 €
--------------	-------------

ΠΛΕΟΝ Δημοτικού φόρου (3%)	387,53 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>13.305,18 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./4.7.2024 πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΦΜΑ της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΚ Αττικής)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3
ΑΝΘΟΥΛΑ ΚΑΡΑΓΕΩΡΓΟΥ**

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.