



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312349

E-mail : ded.ath@aaade.gr

Αθήνα, 05 / 03 / 2025

Αριθμός απόφασης: 525

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α) του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
- β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ) Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ) Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ. 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **15-11-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID:) ενδικοφανή προσφυγή του, με **ΑΦΜ**, κατοίκου Αττικής, οδός αρ., Τ.Κ., κατά:

- Της με αριθ. / **16-10-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς έτους 2014 και
- Της με αριθ. / **16-10-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς έτους 2014, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου δωρεάς της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **15-11-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID:) ενδικοφανούς προσφυγής του, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Ιστορικό

Στον προσφεύγοντα μεταβιβάστηκαν την 15/01/2014 λόγω δωρεάς (από τους του), κατά πλήρη κυριότητα νομή και κατοχή και κατά ποσοστό 1/4 αδιαιρέτως (Z...../2014, Z...../2014) τα ακόλουθα ακίνητα της Δ.Ε.του Δήμου

1. ξηρική έκτασης 7.941,85 τ.μ. κείμενη στην θέση «.....» εκτός οικισμού και εκτός ζώνης της, με πρόσωπο σε επαρχιακή οδό με την εντός αυτού αποθήκη εμβ. 76,40 τ.μ.,

2. Οικόπεδο εμβ. 474,79 τ.μ. στην θέση «.....» εντός των ορίων του οικισμού της Τ.Κ.,

3. Οικόπεδο εμβ. 1.504,37 τ.μ. εντός των ορίων του οικισμού

4. Οικόπεδο εμβ. 1.194,66 τ.μ. στην θέση «.....» εντός των ορίων του οικισμού της Τ.Κ. και

5. Οικόπεδο εμβ. 1.203,71 τ.μ. στην θέση «.....» εντός των ορίων του οικισμού της Τ.Κ.

Κατόπιν της με αριθ./2024 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, διενεργήθηκε έλεγχος σε εφαρμογή των διατάξεων του Ν.2961/2001, όπως ίσχυε.

Ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό της αξίας των ως άνω οικοπέδων, όπου για το ως άνω οικόπεδο με α/α 1 προσδιορίσθηκε η ίδια αξία με αυτή της δήλωσης ενώ για τα ως άνω οικόπεδα με α/α 2, 3, 4, 5 ελήφθη υπόψη συγκριτικό στοιχείο πώλησης οικοπέδου την 05-08-2014 επιφ. 98,45 τ.μ. εντός των ορίων του οικισμού ΤΚ του Δήμου αντί της οριστικής αξίας των 30,00 €/τ.μ. (...../2014).

Στον προσφεύγοντα κοινοποιήθηκαν τα με αριθ./2024 και/2024 Σημειώματα διαπιστώσεων ελέγχου μαζί με τους προσωρινούς προσδιορισμούς του φόρου, όπου ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος υπέβαλε το με αριθ. πρωτ./07-10-2024 υπόμνημά του προσκομίζοντας τη με αρ. πρωτ./05-07-1969 Απόφαση του Νομάρχη «περί μεταφοράς οικισμών», σύμφωνα με την οποία ο οικισμός της Τ.Κ. Δ.Ε. Δήμου εντάσσεται στους κατολισθαίνοντες και μεταφερόμενους οικισμούς, ωστόσο ως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου η εν λόγω απόφαση αφορά όλα τα ακίνητα της περιοχής και κατά συνέπεια και αυτό που χρησιμοποιήθηκε ως συγκριτικό στοιχείο από την φορολογική αρχή. Περαιτέρω ο προσφεύγων επικαλέστηκε και το με αρ. πρωτ./07-12-2017 έγγραφο της Δ/νσης Υπηρεσίας Δόμησης, Τμήμα Πολ. Σχεδ. & Εφαρμογών του Δήμου, σύμφωνα με το οποίο τα ακίνητα της περιοχής δεν ήταν κατά την ημερομηνία σύνταξης του εγγράφου προς το παρόν οικοδομήσιμα, ενώ με βάση τις ρυθμίσεις του Ν. 4258/2014 δύναται να καταστούν οικοδομήσιμα υπό προϋποθέσεις.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα προσκομισθέντα στοιχεία και επιπλέον συγκριτικά στοιχεία του σχετικού βιβλίου (ΦΜΑ...../2013, ΦΜΑ...../2011, ΦΜΑ...../2011 ΚΑΙ ΦΜΑ...../2010), προσδιόρισε εκ νέου την αξία των υπό κρίση ακινήτων και προέβη στην έκδοση:

-της με αριθ./16-10-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς χρόνου φορολογίας 15/01/2014, με την οποία καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού 469,87 €, πλέον πρόσθετος φόρος και προσαυξήσεις ποσού 563,84 €, ήτοι σύνολο προς καταβολή **1.033,71 €**.

- της με αριθ./16-10-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς χρόνου φορολογίας 15/01/2014, με την οποία καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος

διαφορά φόρου ποσού 469,87 €, πλέον πρόσθετος φόρος και προσαυξήσεις ποσού 563,84 €, ήτοι σύνολο προς καταβολή **1.033,71 €**.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν, άλλως διορθωθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις ισχυριζόμενος ότι τα ως άνω δωρηθέντα ακίνητα από τα αδέλφια του σε ποσοστό 1/4 είναι εντός οικισμού, όπου από τα προσκομισθέντα στοιχεία προκύπτει ότι ο οικισμός εντάσσεται στους κατολισθαίνοντες και μεταφερόμενους οικισμούς και καθώς από το έτος 2012 έπαψαν να είναι οικοδομήσιμα, στην ουσία αποτελούν αγροτεμάχια που θα πρέπει να εκτιμηθούν με το αντικειμενικό σύστημα φορολόγησης ως αγροί με ΑΑ γης. Τα επικαλούμενα από τον έλεγχο συγκριτικά στοιχεία είναι παντελώς αόριστα και ανεπίδεκτα εκτίμησης για να ληφθούν υπόψη.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των **άρθρ. 1, 2, 3, 6, 9 και 10 του Ν. 2961/2001 «Κύρωση του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια»**, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 1. Επιβολή φόρου

1.Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, **δωρεάς**, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα μετά οριζόμενα στον παρόντα νόμο.

2.Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο.

[.....]

Άρθρο 3. Περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο

1. Στο φόρο υποβάλλεται:

α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς.

β) Η κείμενη στην αλλοδαπή ενσώματη ή ασώματη κινητή περιουσία Έλληνα υπηκόου, που έχει την κατοικία του οπουδήποτε, καθώς και αλλοδαπού που έχει την κατοικία του στην Ελλάδα, με την επιφύλαξη της εφαρμογής της διάταξης της περίπτωσης ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 25. [.....]

Άρθρο 5. Υποκείμενο φόρου

Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά. [.....]

Άρθρο 6. Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης

1.Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομουμένου. [.....]

Άρθρο 9. Χρόνος και τρόπος προσδιορισμού αξίας

1.Ως αξία των αντικειμένων της κτήσης, για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά το χρόνο της γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με όσα ορίζονται ειδικότερα στα άρθρα 10 έως και 18.

Άρθρο 10. Αξία ακινήτων

A. Αγοραία αξία

Για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ίδιων ή άλλων πλησιόχωρων ομοειδών ακινήτων, που προκύπτουν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα ή κτήσεις αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας ή από απαλλοτριώσεις ή δικαστικές διανομές, η καθαρή πρόσδοδος αυτών καθώς και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο, το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους. Σε περίπτωση έλλειψης οποιουδήποτε από τα ανωτέρω στοιχεία ή εφόσον αυτά που υπάρχουν κρίνονται απρόσφορα ή ανεπαρκή, ο προσδιορισμός της αξίας αυτών γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό μέσο.

B. Αντικειμενική αξία

1. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης, που είναι καθορισμένες από πριν κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ' είδος ακινήτου, όπως αστικό ακίνητο, μονοκατοικία, διαμέρισμα, κατάστημα, αγρόκτημα και άλλα. Οι τιμές εκκίνησης αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία

ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων, όπως για τα διαμερίσματα η παλαιότητα, η θέση στο οικοδομικό τετράγωνο ή στον όροφο της πολυκατοικίας, για τα καταστήματα η εμπορικότητα δρόμου, το πατάρι, το υπόγειο, για τα αγροκτήματα η καλλιεργητική αξία, η τουριστική ή παραθεριστική σημασία και άλλα. Οι τιμές εκκίνησης και οι συντελεστές αυξομείωσης τους θα καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών, μετά από εισήγηση επιτροπών που θα αποτελούνται από οικονομικούς υπαλλήλους, μηχανικούς του Υπουργείου Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημόσιων Έργων, εκπροσώπους της τοπικής αυτοδιοίκησης, εκπροσώπους του Τεχνικού Επιμελητηρίου Ελλάδας και άλλα πρόσωπα που διαθέτουν ειδικές γνώσεις ή ιδιάζουσα εμπειρία και θα συγκροτούνται με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης και Οικονομικών. Οι κατά το προηγούμενο εδάφιο τιμές αναπροσαρμόζονται το βραδύτερο ανά διετία, με τις κατά την παράγραφο 2 αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών.

2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται:

α) Η καταχώρηση των τιμών εκκίνησης και των συντελεστών αυξομείωσης τους σε πίνακες και η συσχέτιση τους με διαγράμματα που καταρτίζονται με βάση χάρτες,
β) κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια σχετική με την εφαρμογή των διατάξεων αυτής της ενότητας,

γ) η εφαρμογή των διατάξεων αυτής της ενότητας και για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζόμενων εκτός σχεδίου ακινήτων,

δ) ο χρόνος έναρξης ισχύος των διατάξεων αυτής της ενότητας σε ολόκληρη τη χώρα ή ορισμένες περιοχές αυτής ή πόλεις και για όλα τα ακίνητα ή για ορισμένη κατηγορία αυτών.

3. Κάθε άλλη διάταξη, η οποία ρυθμίζει διαφορετικά τη φορολογητέα αξία των ακινήτων που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου και τον τρόπο προσδιορισμού της, εξακολουθεί να εφαρμόζεται και μετά την έναρξη ισχύος των υπουργικών αποφάσεων της προηγούμενης παραγράφου μόνο στις περιπτώσεις που ο φορολογούμενος αμφισβητήσει τις προκαθορισμένες τιμές με προσφυγή του ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων. [.....]

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, σύμφωνα με τις διατάξεις των **άρθρ. 41 και 41Α του Ν. 1249/1982,** όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 41 - Προσδιορισμός αξίας ακινήτων

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.

Οι τιμές εκκίνησης αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων, [.....]

Άρθρο 41^α - 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 οικοπέδο 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΄).

2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται σταδιακά, για τις περιοχές της προηγούμενης παραγράφου, ζώνες με αξία γης και συντελεστές αυξομείωσής τους, οι οποίοι προσδιορίζουν τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του οικοπέδου ή γηπέδου, όπως σχήμα, δυνατότητα εκμετάλλευσης και άλλα, ώστε να υπολογίζεται αντικειμενικά και η αξία γης. Στις περιπτώσεις αυτές δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 3 του α.ν. 1521/1950 και των άρθρων 9 και 10 του ν.δ/τος 118/1973.

3. Κατ' εξαίρεση, σε περίπτωση που στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο αναγράφεται τίμημα μεγαλύτερο της αξίας που προκύπτει με την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου, ο φόρος μεταβίβασης υπολογίζεται με βάση το τίμημα αυτό.

4. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται:

α. Η καταχώριση των τιμών αφετηρίας κόστους κατά είδος οικοδομής και περιοχή, των τιμών γης κατά ζώνες και των συντελεστών αυξομείωσής τους σε πίνακες, καθώς και οι χάρτες και τα έντυπα, που θα αποτελούν την απαραίτητη υποδομή για τον αντικειμενικό προσδιορισμό της αξίας των κτισμάτων και του οικοπέδου ή γηπέδου.

β. Ο χρόνος έναρξης ισχύος των διατάξεων του παρόντος άρθρου σε ολόκληρη τη χώρα ή κατά περιοχές.

γ. Κάθε άλλη λεπτομέρεια σχετική με την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθ. 1062222/198/0013/27-07-2004 ΠΟΛ.1079/2004, εγκύκλιο του Υφυπουργού Οικονομικών:

«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: Α. Όσες αφορούν ακίνητα, τα οποία βρίσκονται σε περιοχές, όπου κατά το χρόνο φορολογίας ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας αυτών και για τις οποίες λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης που είναι καθορισμένες από πριν, κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατά είδος ακινήτου (άρθρο 10 ενότητα Β΄ του Νόμου 2961/2001). Κατ' εξαίρεση, όταν στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο το τίμημα ή επί (αναγκαστικού ή εκούσιου) πλειστηριασμού το εκπλειστηρίασμα είναι μεγαλύτερο της αντικειμενικής αξίας, τότε ο φόρος μεταβίβασης υπολογίζεται με βάση το τίμημα ή το εκπλειστηρίασμα αντίστοιχα (άρθρο 14 παρ. 3 του Νόμου 2579/98). Β. Αυτές που αφορούν ακίνητα, τα οποία βρίσκονται σε περιοχές, όπου κατά το χρόνο φορολογίας δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας αυτών, οπότε λαμβάνεται υπόψη και συνεκτιμάται κυρίως η αξία των ιδίων ή άλλων πλησιόχρων ομοειδών ακινήτων, η οποία προκύπτει από δηλώσεις (κληρονομιάς, δωρεάς, γονικής παροχής, μεταβίβασης με επαχθή αιτία), καθώς και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο, το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους (άρθρο 10 ενότητα Α΄ του Ν. 2961/2001, παρ. 2 άρθρου 3 του Α.Νόμου 1521/1950). 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, περαιτέρω, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθ. **1098592/315/0013/ΠΟΛ.1129/2004** εγκύκλιο του Υφυπουργού Οικονομικών: «Με την αριθ. **1062222/198/0013/27-07-2004**, **ΠΟΛ.1079** εγκυκλιό 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) [.....].»

Επειδή, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην **ΠΟΛ.1123/19-09-2005** με θέμα «Προσδιορισμός αξίας ακινήτων κατά τον έλεγχο εκκρεμών υποθέσεων στη φορολογία κεφαλαίου»:

«Με τις **1062222/198/0013/27-7-04 ΠΟΛ.1079/27.7.2004** και **1098592/315/001318-12-04 ΠΟΛ.1129/18.12.2004** εγκυκλίους 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.

Η Γενική Διεύθυνση Οικονομικής Επιθεώρησης, στην οποία κοινοποιείται το παρόν, παρακαλείται να αναθέσει στους αρμόδιους Οικονομικούς Επιθεωρητές τον έλεγχο της εφαρμογής των πιο πάνω διαταγών μας.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 76 του ΚΦΔ, ορίζεται 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 φόρου.».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 77 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, εν προκειμένω, όπως αναφέρεται στο ιστορικό της υπόθεσης, στον προσφεύγοντα μεταβιβάστηκαν λόγω δωρεάς (από τους), κατά πλήρη κυριότητα νομή και κατοχή και κατά ποσοστό 1/4 αδιαιρέτως τα ακόλουθα ακίνητα της Δ.Ε. του Δήμου

1. ξηρική έκτασης 7.941,85 τ.μ. κείμενη στην θέση «.....» εκτός οικισμού και εκτός ζώνης της Τ.Κ., με πρόσωπο σε επαρχιακή οδό με την εντός αυτού αποθήκη εμβ. 76,40 τ.μ.,

2. Οικόπεδο εμβ. 474,79 τ.μ. στην θέση «.....» εντός των ορίων του οικισμού της Τ.Κ.,

3. Οικόπεδο εμβ. 1.504,37 τ.μ. εντός των ορίων του οικισμού της Τ.Κ.

4. Οικόπεδο εμβ. 1.194,66 τ.μ. στην θέση «.....» εντός των ορίων του οικισμού της Τ.Κ. και

5. Οικόπεδο εμβ. 1.203,71 τ.μ. στην θέση «.....» εντός των ορίων του οικισμού της Τ.Κ.

Κατόπιν της με αριθ./2024 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, διενεργήθηκε έλεγχος σε εφαρμογή των διατάξεων του Ν.2961/2001, όπως ίσχυε.

Ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό της αξίας των ως άνω οικοπέδων, όπου για το ως άνω οικόπεδο με α/α 1 προσδιορίσθηκε η ίδια αξία με αυτή της δήλωσης ενώ για τα ως άνω οικόπεδα με α/α 2, 3, 4, 5 ελήφθη υπόψη συγκριτικό στοιχείο πώλησης οικοπέδου την 05-08-2014 επιφ. 98,45 τ.μ. εντός των ορίων του οικισμού ΤΚ του Δήμου αντί της οριστικής αξίας των 30,00 €/τ.μ. (ΦΜΑ...../2014).

Στον προσφεύγοντα κοινοποιήθηκαν τα με αριθ./2024 και/2024 Σημειώματα διαπιστώσεων ελέγχου μαζί με τους προσωρινούς προσδιορισμούς του φόρου, όπου ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος υπέβαλε το με αριθ. πρωτ./07-10-2024 υπόμνημά του προσκομίζοντας τη με αρ. πρωτ./05-07-1969 Απόφαση του Νομάρχη «περί μεταφοράς οικισμών», σύμφωνα με την οποία ο οικισμός της Τ.Κ. Δ.Ε. Δήμου εντάσσεται στους κατολισθαίνοντες και μεταφερόμενους οικισμούς, ωστόσο ως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου η εν λόγω απόφαση αφορά όλα τα ακίνητα της περιοχής και κατά συνέπεια και αυτό που χρησιμοποιήθηκε ως συγκριτικό στοιχείο από την φορολογική αρχή. Περαιτέρω ο προσφεύγων επικαλέστηκε και το με αρ. πρωτ./07-12-2017 έγγραφο της Δ/νσης Υπηρεσίας Δόμησης, Τμήμα Πολ. Σχεδ. & Εφαρμογών του Δήμου σύμφωνα με το οποίο τα ακίνητα της περιοχής δεν ήταν κατά την ημερομηνία σύνταξης του εγγράφου προς το παρόν οικοδομήσιμα, ενώ με βάση τις ρυθμίσεις του Ν. 4258/2014 δύναται να καταστούν οικοδομήσιμα υπό προϋποθέσεις.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα προσκομισθέντα στοιχεία και επιπλέον συγκριτικά στοιχεία του σχετικού βιβλίου για μεταβιβάσεις ακινήτων εντός οικισμού ήτοι:

- Οικόπεδο 521,60 τ.μ. με πρόσοψη σε κοινόχρηστο δρομάκι, αξία: 30,00 €/τ.μ. (ΦΜΑ...../2013),

- Οικόπεδο 1.594,25 τ.μ. στη θέση «.....», αξία 20,00 €/τ.μ. (ΦΜΑ...../2011),

- Οικόπεδο 505,38 τ.μ. με πρόσοψη στην συμβολή της επαρχιακής οδού με κοινοτική οδό, αξία: 30,00 €/τ.μ. (ΦΜΑ...../2011) και

- Οικόπεδο 712,23 τ.μ. στη θέση «.....» στο άκρο του οικισμού, αξία 25,00 €/τ.μ. (ΦΜΑ...../2010),

προσδιόρισε εκ νέου την αξία τους ως εξής:

- Σχετικά με το ακίνητο 474,79 τ.μ. που βρίσκεται στην θέση «.....», ο έλεγχος διαπιστώνει ότι βρίσκεται στο άκρο του οικισμού και σε σημείο που δεν έχει πρόσβαση από δρόμο. Συνεπώς, αποδέχθηκε τις ενστάσεις του προσφεύγοντος και επαναπροσδιόρισε την αξία του ως ακολούθως:

Αξία ελέγχου οικοπέδου: $474,79 \times 22,00 \text{ €/τ.μ.} \times \frac{1}{4} = 2.611,35 \text{ €}$.

- Σχετικά με το ακίνητο 1.504,37 τ.μ. που βρίσκεται στην, ο έλεγχος διαπιστώνει ότι πρόκειται για ακίνητο με έντονη κλίση. Συνεπώς, αποδέχθηκε τις ενστάσεις του προσφεύγοντος και επαναπροσδιόρισε την αξία του ως ακολούθως:

Αξία ελέγχου οικοπέδου: $1.504,37 \times 17,00 \text{ €/τ.μ.} \times \frac{1}{4} = 6.393,57 \text{ €}$

- Σχετικά με τα ακίνητα 1.194,66 τ.μ. και 1.203,71 τ.μ. στις θέσεις «.....» και «.....» αντίστοιχα, ο έλεγχος κρίνει ότι η αξία τους έχει ήδη προσδιοριστεί με βάση την έκτασή τους και την τοποθεσία τους στο άκρο του οικισμού. Ήτοι:

Αξία ελέγχου οικοπέδου: $1.194,37 \times 20,00 \text{ €/τ.μ.} \times \frac{1}{4} = 5.973,30 \text{ €}$

Αξία ελέγχου οικοπέδου: $1.203,71 \times 20,00 \text{ €/τ.μ.} \times \frac{1}{4} = 6.018,55 \text{ €}$

Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκαν οι σχετικές προβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, κατά βάση ισχυρίζεται ότι τα ως άνω δωρηθέντα ακίνητα από τα αδέλφια του σε ποσοστό $\frac{1}{4}$ είναι εντός οικισμού, και από τα προσκομισθέντα στοιχεία προκύπτει ότι ο οικισμός εντάσσεται στους κατολισθαίνοντες και μεταφερόμενους οικισμούς που από το έτος 2012 έπαψαν να είναι οικοδομήσιμα, οπότε ισχυρίζεται ότι στην ουσία αποτελούν αγροτεμάχια που θα πρέπει να εκτιμηθούν με το αντικειμενικό σύστημα φορολόγησης ως αγροί με ΑΑ γης. Περαιτέρω προβάλλει ότι τα επικαλούμενα από τον έλεγχο συγκριτικά στοιχεία είναι παντελώς αόριστα και ανεπίδεκτα εκτίμησης για να ληφθούν υπόψη.

Επειδή, ωστόσο ως προς τα ανωτέρω προβαλλόμενα αναφέρονται τα εξής :

- Αφενός η φορολογική αρχή κατά τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων έλαβε υπόψη της τα προσκομισθέντα από την πλευρά του προσφεύγοντος στοιχεία, σύμφωνα με τα οποία ο οικισμός της Τ.Κ. Δ.Ε. Δήμου, εντάσσεται στους κατολισθαίνοντες και μεταφερόμενους οικισμούς, και το γεγονός ότι από το έτος 2012 έχει προσωρινά ανασταλεί η έκδοση οικοδομικών αδειών προκειμένου να υπάρξει νομοθετική ρύθμιση, και στο πλαίσιο αυτό έλαβε υπόψη της συγκριτικά στοιχεία μεταβιβάσεων ακινήτων της ίδια περιοχής και σε χρόνο πέραν του έτους 2012 (ήτοι ΦΜΑ...../2013, ΦΜΑ...../2014) σύμφωνα με τα οποία, η τιμή των σχετικών συγκριτικών οικοπέδων ορίζονταν σε 30,00 €/τ.μ. Ο έλεγχος συνεκτιμώντας τα ανωτέρω καθώς και στοιχεία τα οποία μειονεκτούν τα υπό κρίση ακίνητα (όπως η θέση τους και η έκτασή τους) προέβη σε μείωση της αξίας τους ως αναλυτικά καταγράφεται στην οικεία έκθεση ελέγχου,

- αφετέρου ο προσφεύγων και ενώ αμφισβητεί την αξία που προσδιόρισε ο έλεγχος από την πλευρά του δεν προσκομίσθηκαν άλλα επίσημα συγκριτικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει αξία χαμηλότερη από αυτή που προσδιόρισε ο έλεγχος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες από 16-10-2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου Φόρου Δωρεάς της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, επί των οποίων εδράζονται οι προβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ως εκ τούτου η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη απόρριψη της της με ημερομηνία κατάθεσης **15-11-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID:) ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ**, και την επικύρωση των:

- με αριθ. / **16-10-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς έτους 2014 και
- με αριθ. / **16-10-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς έτους 2014, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

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

Χρόνος Φορολογίας 15/01/2014

1. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝΤΟΣ ΦΟΡΟΥ (βάσει των διατάξεων του ν. 3842/2010 Κατ. Β΄)	469,87
2. ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΕΧΕΙ ΒΕΒΑΙΩΘΕΙ	-
3. ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ	469,87
4. ΤΟΚΟΙ / ΠΡΟΣΤΙΜΑΝ ΠΡΟΣΘΕΤΟΙ ΦΟΡΟΙ (αρθρ. 49 ν.4509/2017)	563,84
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	1.033,71

(Ως η με αριθ. / **16-10-2024** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς)

1. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝΤΟΣ ΦΟΡΟΥ (βάσει των διατάξεων του ν. 3842/2010 Κατ. Β΄)	469,87
2. ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΕΧΕΙ ΒΕΒΑΙΩΘΕΙ	-
3. ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ	469,87
4. ΤΟΚΟΙ / ΠΡΟΣΤΙΜΑΝ ΠΡΟΣΘΕΤΟΙ ΦΟΡΟΙ (αρθρ. 49 ν.4509/2017)	563,84
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	1.033,71

(Ως η με αριθ. / **16-10-2024** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.