



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 05/03/2025

Αριθμός απόφασης: 522

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312349

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 58).

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 07/11/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της με αριθμ. /10-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

μεταβίβασης ακινήτου (ΦΜΑ) του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από 09/10/2024 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου κεφαλαίου.

6. Τις απόψεις του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

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

Επί της από 07/11/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /10-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου (ΦΜΑ) του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος μεταβίβασης ακινήτου ποσού 13.689,07 ευρώ πλέον δημοτικού φόρου ποσού 410,67 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ ποσού 7.049,88 ευρώ, ήτοι **συνολικό ποσό 21.149,62 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 1521/1950 και του άρθρου 54 του ν. 5104/2024.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 09/10/2024 έκθεσης μερικού ελέγχου κεφαλαίου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ. /09-07-2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του ως άνω ελεγκτικού κέντρου.

Ιστορικό

Στις 14/02/2022 με το υπ' αριθμό 1.010/2022 συμβόλαιο αγοραπωλησίας ακινήτων της Συμβολαιογράφου, που έχει μεταγραφεί νόμιμα, ο προσφεύγων αγόρασε από τον κατά πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή δύο (2) όμορα ακίνητα, ευρισκόμενα στη θέση «.....», του οικισμού, της κτηματικής περιφέρειας της Δημοτικής Κοινότητας, της Δημοτικής Ενότητας, του Δήμου, της Περιφερειακής Ενότητας Δυτικής Αττικής, της Περιφέρειας Αττικής, και ειδικότερα:

1) Οικόπεδο με εμβαδόν σύμφωνα με νεώτερη καταμέτρηση 1080,24 τ.μ. στην περιοχή του Οικισμού Π.Ε. Δυτ. Αττικής, άρτιο το οποίο θα καταστεί οικοδομήσιμο μετά την ολοκλήρωση της πράξης εφαρμογής.

2) Οικόπεδο μη άρτιο και μη οικοδομήσιμο με εμβαδόν σύμφωνα με νεώτερη καταμέτρηση 754,24 τ.μ., στην ίδια ως άνω περιοχή.

Για την ως άνω αγορά ακινήτου υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας η με αριθμ. /2021 δήλωση μεταβίβασης ακινήτου.

Επί της εν λόγω υποβληθείσας δήλωσης ορίστηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας προσωρινή τιμή ποσού 550.000,00 ευρώ, πλην όμως ο προσφεύγων δεν αποδέχθηκε την ως άνω τιμή, με αποτέλεσμα η εκκαθάριση του φόρου να πραγματοποιηθεί με βάση τη δηλωθείσα από τον προσφεύγοντα αξία, ήτοι το ποσό των 93.697,52 ευρώ. Η δήλωση για τη σύνταξη του οριστικού συμβολαίου υποβλήθηκε στις 30/12/2021 κατά συνέπεια, ως χρόνος φορολογίας, λαμβάνεται η ημερομηνία υποβολής της δήλωσης, ήτοι η 30/12/2021.

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 41 του Ν.1249/82, για τον προσδιορισμό της αξίας των

ακινήτων που βρίσκονται σε περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα, λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται τα στοιχεία μεταβιβάσεων παρόμοιων περιουσιακών στοιχείων που προκύπτουν από άλλα συμβόλαια ή από εκτίμηση που έγινε για την επιβολή φόρων κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών ή από άλλες εκτιμήσεις. Με βάση τα συγκριτικά στοιχεία της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, στις 4/2/2021 μεταβιβάστηκε οικόπεδο εμβαδού 207,35 τ.μ στην ίδια περιοχή προς 320 €/τμ ως υπ' αριθμόν φάκελος/2021 οριστικός ΦΜΑ. Λαμβάνοντας υπ' όψη ότι το κρινόμενο πλεονεκτεί ως προς το χρόνο φορολογίας και μειονεκτεί λόγω μεγαλύτερης απόστασης από τη θάλασσα και λόγω μεγαλύτερης έκτασης, η αγοραία αξία των κρινόμενων ακινήτων κατά την 30/12/2021 και η εκκαθάριση του φόρου μεταβίβασής τους προσδιορίστηκε ως εξής:

Περιγραφή	Επιφάνεια m2	Τιμή €/ m2	Αξία Ελέγχου	Δηλωθείσα Αξία	Διαφορά
Οικόπεδο με εμβαδόν σύμφωνα με νεώτερη καταμέτρηση 1080,24 τ.μ. στην περιοχή Π.Ε. Δυτ. Αττικής. Είναι άρτιο και θα καταστεί οικοδομήσιμο μετά την ολοκλήρωση της πράξης εφαρμογής.	1.080,24	300	324.000,00	51.786,00	272.214,00
Εκκαθάριση					
Φόρος 3%			9.720,00	1.553,58	8.166,42
Πλέον: Δημοτικός Φόρος (ν.δ.3033/94) 3%			291,60	46,61	244,99
Σύνολο			10.011,60	1.600,19	8.411,41
Πρόστιμο άρθρου 54 παρ.1 Ν.5104/24 ανακρίβειας/μη υποβολής					4.205,71
Σύνολο προς βεβαίωση					12.617,12

Περιγραφή	Επιφάνεια m ²	Τιμή €/ m ²	Αξία Ελέγχου	Δηλωθείσα Αξία	Διαφορά
Οικόπεδο μη άρτιο και μη οικοδομήσιμο με εμβαδόν σύμφωνα με νεώτερη καταμέτρηση 754,24 τ.μ., στην ίδια ως άνω περιοχή	754,24	300	226.000,00	41.911,52	184.088,48
Εκκαθάριση					
Φόρος 3%			6.780,00	1.257,35	5.522,65
Πλέον: Δημοτικός Φόρος (ν.δ.3033/94) 3%			203,40	37,72	165,68
Σύνολο			6.983,40	1.295,07	5.688,33
Πρόστιμο άρθρου 54 παρ.1 Ν.5104/24 ανακρίβειας/μη υποβολής					2.844,17
Σύνολο προς βεβαίωση					8.532,50

Με βάση τα ανωτέρω εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής η με αριθμ...../10-10-2024 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου (ΦΜΑ).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, άλλως να τροποποιηθεί, προκειμένου ο φόρος να υπολογιστεί με βάση τα εισφερθέντα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή προσδιοριστικά της αξίας τους στοιχεία, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- **Εσφαλμένη επίκληση και υπαγωγή στις διατάξεις του άρθρου 41 ν. 1249/1982 σε συνδυασμό με το άρθρο 14 ν. 1473/1984.** Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατά παράβαση του νόμου, διότι το υπό κρίση ακίνητο βρίσκεται σε ζώνη υπολογισμού της αξίας με συγκριτικά στοιχεία, ενώ η Φορολογική Αρχή εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις δυνάμει νομοθετικών διατάξεων που αφορούν ακίνητα σε ζώνη υπολογισμού της αξίας με το αντικειμενικό σύστημα.
- **Εσφαλμένη επίκληση και εφαρμογή της ΠΟΛ. 1310/27.12.1996.** Στο ένδικο ακίνητο δεν έχει αναγερθεί κτίσμα και συνεπώς, η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί, διότι εκδόθηκε κατά παράβαση νόμου και, συγκεκριμένα, κατ' εφαρμογή μη σχετικής κι εσφαλμένης νομοθεσίας.
- **Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 41α ν. 1249/1982 επί του τρόπου υπολογισμού της αξίας των μεταβιβασθέντων ακινήτων.** Η Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας και το 4^ο ΕΛΚΕ Αττικής που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη, προέβησαν σε καθορισμό της αξίας του ακινήτου του, κατ' αιτιολογία προδήλως ελλιπή, κατά παράβαση κατ' ουσίαν διάταξης νόμου και της αρχής της χρηστής Διοίκησης, καθώς έλαβαν υπόψη μόνο μία δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτου, η οποία, μάλιστα, είχε εκκαθαρισθεί προ δέκα και πλέον μηνών πριν την δική του. Πέραν, δε, των λοιπών ελλείψεων και ασαφειών στην περιγραφή του προς σύγκριση ετέρου ακινήτου, δεν αναγράφεται καν αν η δήλωση φόρου μεταβίβασης αυτής, που συγκρίνεται με τη δική του έχει γίνει αποδεκτή από τους συμβαλλομένους ή όχι, όπως απαιτείται εκ του νόμου, ενώ αξίζει να σημειωθεί ότι αυτό το μοναδικό συγκριτικό στοιχείο, ουδέποτε του επεδείχθη, προκειμένου να διαπιστώσει αν πράγματι τα επιμέρους προσδιοριστικά της αξίας του στοιχεία αντιστοιχούν με εκείνα των ακινήτων, που μεταβιβάστηκαν σε αυτόν. Για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης το Ελεγκτικό Κέντρο δεν εφάρμοσε την κείμενη νομοθεσία και δεν έλαβε υπόψη του κάθε πρόσφορο μέσο προκειμένου να καθορίσει την τελική - αγοραία αξία του ακινήτου του. Τουναντίον, βασίστηκε σε μία μόνο δήλωση ΦΜΑ ακινήτου, που είναι αμφίβολο αν είναι όμοιο ή έστω παρεμφερές με το δικό του και, κατά συνέπεια, συγκρίσιμο, με αποτέλεσμα να του καταλογιστεί φόρος μεταβίβασης ακινήτου επί προσδιορισθείσας αξίας εκ του δυσθεώρητου ποσού των 550.000 ευρώ.
- **Εσφαλμένη επίκληση και εφαρμογή των άρθρων 1 και 4 ν. 2523/1997.** Το Ελεγκτικό Κέντρο προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης κατά παράβαση νόμου, διότι την εξέδωσε κατ' εφαρμογή των άρθρων 1 και 4 του ν. 2523/1997, που, ωστόσο, δεν σχετίζονται με την υπό κρίση φορολογική διαφορά, καθώς η δήλωση ΦΜΑ που υπέβαλε με τον πωλητή δεν είναι ούτε εκπρόθεσμη (καθώς δεν υπάρχει οριζόμενη στη νομοθεσία προθεσμία υποβολής της), ούτε ανακριβής (διότι σε τούτη συμπεριλήφθηκαν όλα τα στοιχεία που απαιτεί η κείμενη νομοθεσία προκειμένου να είναι πλήρης), ούτε φυσικά αφορά η ένδικη υπόθεση τη μη υποβολή δήλωσης, ενώ δεν εμπίπτει στην περιπτώσιολογία που απαριθμείται στο άρθρο 4 του άνω νόμου.
- **Εσφαλμένη επίκληση και εφαρμογή του ν. 4174/2013.** Το 4^ο ΕΛΚΕ Αττικής για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης έχει εφαρμόσει εσφαλμένα τις διατάξεις του πρότερου νομοθετικού καθεστώτος (ν. 4174/2013) για την θεμελίωση της νομικής βάσης, εντούτοις του έχει καταλογίσει παράνομα, εσφαλμένα και αυθαίρετα φόρο με βάση τον νέο Κώδικα

Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024).

- **Μη εφαρμογή του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας – Παράβαση κατ' ουσίαν διάταξης νόμου.** Ο έλεγχος έχει παραθέσει ως εφαρμοστέα στην υπό κρίση διαφορά νομοθεσία το ν.4174/2013 και κάθε ισχυρισμός του που βασίζεται στον ν. 4174/2013 πρέπει να απορριφθεί, καθώς δεν τυγχάνει εφαρμογής ήδη από τον Μάρτιο 2024, οπότε και ισχύουν οι διατάξεις του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024).
- **Μη λήψη και παράλειψη απάντησης επί αιτιάσεων στο από 08/08/2024 υπόμνημα απόψεων-αντιρρήσεών του.** Το Ελεγκτικό Κέντρο δεν αξιολόγησε τα αποδεικτικά στοιχεία που μετ' επικλήσεως εισέφερε ενώπιόν του την 08.08.2024, από τα οποία προκύπτει ότι η αληθής αξία του όλου ακινήτου του δεν ξεπερνά τις (100.000) ευρώ, ήτοι ποσό υποπενταπλάσιο εκείνου που αυθαίρετα και εσφαλμένα του έχει καταλογίσει η ως άνω Υπηρεσία, κατά παράβαση της διακριτικής ευχέρειας της Διοίκησης και την αρχή της χρηστής Διοίκησης. Αναφορικά με τις αιτιάσεις του στα εκδοθέντα Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και Πράξη Προσωρινού Προσδιορισμού Φόρου ο έλεγχος είτε δεν απάντησε, σιωπηρώς απορρίπτοντάς τις αυθαίρετα, είτε προέβη σε αντεπιχειρήματα τα οποία ωστόσο είναι προδήλως αβάσιμα και εσφαλμένα και τα οποία σε καμία περίπτωση δεν καθιστούν την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων επαρκή.
- **Επίκληση εντολής ελέγχου μη κοινοποιηθήσας σε αυτόν.** Το 4^ο ΕΛΚΕ Αττικής για την έκδοση της προσβαλλόμενης Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου (Φ.Μ.Α.) έλαβε υπόψη την υπ' αριθμό/19.09.2022 εντολή ελέγχου, για την οποία ουδέποτε μέχρι πρότινος είχε κάνει αναφορά ή την είχε επικαλεστεί, ενώ μάλιστα δεν του έχει κοινοποιηθεί και, ως εκ τούτου, δεν γνωρίζει το περιεχόμενό της.
- **Καταλογισμός προσαυξήσεων στο επιβληθέν ποσό κατά παράβαση νόμου.** Σε κάθε περίπτωση το ποσό των 3.499,56 ευρώ που του έχει καταλογιστεί πρέπει να διαγραφεί, καθώς του επιβλήθηκε κατά παράβαση του άρθρου 52 του ν. 5104/2024, αφού μέχρι και την υποβολή της παρούσης ενδικοφανούς προσφυγής δεν έχει εκκινήσει, με βάση τις ισχύουσες διατάξεις, ο χρόνος τοκογονίας του επιβληθέντος φόρου και, συνεπώς, εσφαλμένα, κατά παράβαση των οικείων νομοθετικών διατάξεων και αυθαίρετα το Ελεγκτικό Κέντρο του καταλόγισε το ποσό αυτό.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 παρ. 1 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ):

«1. 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 σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1, 3, 4, 5 και 7 του ν. 1521/1950, όπως κυρώθηκε, τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με το ν. 1587/1950:

«Άρθρον 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 αξίας αυτών.

3. Εν την έννοια του όρου μεταβιβάσεως δια την εφαρμογή του παρόντος νόμου είναι: α) η απαλλοτρίωσις της πλήρους ή της ψιλής κυριότητας αδιαφόρως εν αυτή γίνεται υπό αναβλητική αίρεσιν ή επί τω όρω της εξωνήσεως, β) η σύστασις επικαρπίας οικήσεως ή άλλης δουλείας εκ των προβλεπομένων υπό των άρθρων 1188 έως 1191 του Αστικού Κώδικος, γ) κατά την διάλυσιν ομορύθμου ή ετερορύθμου εταιρείας μεταβίβασης της ακινήτου περιουσίας της εις τα μέλη αυτής, δ) η παραίτησις από της κυριότητας επί ακινήτου ή από πραγματικού δικαιώματος επί ακινήτου ή από της κυριότητας πλοίου, ε) η απαλλοτρίωσις ακινήτου δια δημόσιαν ωφέλειαν στ) η εναλλαγή προικός έχουσης αντικείμενον ακινήτον ή πραγματικόν δικαίωμα επί ακινήτου ή πλοίον και ζ) η διανομή ακινήτων κλπ. μεταξύ των συγκυριών των.

5. Ως αξία λογίζεται η αγοραία αξία την οποία έχει το ακίνητον ή το πραγματικόν επί του ακινήτου δικαίωμα ή το πλοίον κατά την ημέραν της μεταβιβάσεως των.

Άρθρον 3

1. Δια τον καθορισμό της αξίας του ακινήτου ή του πραγματικού δικαιώματος επί του ακινήτου ή του πλοίου λαμβάνεται υπ' 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, 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. ε) ημέρα της υπογραφής του οριστικού συμβολαίου εις τας λοιπάς περιπτώσεις.

2. Δια τον προσδιορισμό της αξίας του ακινήτου ή του πραγματικού επί του ακινήτου δικαιώματος ή του πλοίου 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 προικιών 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.

Άρθρο 4

Ο φόρος μεταβιβάσεως επί της αξίας του ακινήτου ή του εμπράγματος επί του ακινήτου δικαιώματος υπολογίζεται:

Α) Επί αυτούσιου διανομής ακινήτου μεταξύ συγκυριών βάσει των συντελεσθών της περιπτ. Γ` της παρούσης παραγράφου, μειούμενος εις το τέταρτον. Εάν κατά την διανομήν αι μερίδες των δικαιούχων δεν είναι ισομερείς προς τας ιδανικάς τοιαύτας και καταβάλλεται προς συμπλήρωσιν

μιάς ή πλειόνων μερίδων τίμημα, ο φόρος μεταβιβάσεως ο αναλογών επί της αξίας του τμήματος της μερίδος δι' ο καταβάλλεται τίμημα υπολογίζεται βάσει των συντελεστων της περιπτ. Γ` της παρούσης παραγράφου, εκτός εάν πρόκειται περί οικοπέδου του οποίου η διανομή καθίσταται ανέφικτος λόγω μη πληρώσεως των προϋποθέσεων των προβλεπομένων υπό των διατάξεων περί κανονισμού της Πολεοδομικής Υπηρεσίας και συντρέχει η περιπτ. α της περιπτώσεως Β` της παρούσης παραγράφου ότε ο φόρος υπολογίζεται κατά εν τη περιπτώσει ταύτη οριζόμενα.

Οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται ανάλογα και στην περίπτωση δημιουργίας περισσότερων της μιας μερικότερων κοινωνιών, για τα μερίδια που απαρτίζουν τις κοινωνίες αυτές. Σε περαιτέρω αυτούσια διανομή των ακινήτων μεταξύ των συγκυριών της μερικότερης κοινωνίας, από το φόρο, που αναλογεί στη νέα αυτή διανομή εκπίπτει ο φόρος που καταβλήθηκε κατά τη δημιουργία της μερικότερης κοινωνίας.

Άρθρον 5

1. 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, νοουμένου ως τοιούτου και του υπερθεματιστού επί μεταβιβάσεων δια πλειστηριασμού. ... Επί διανομής ακινήτων μεταξύ συγκυριών ο φόρος βαρύνει έκαστον τούτων κατά σχέσιν ανάλογον προς την αξίαν της μερίδας του.

Άρθρον 7

1. Πριν από κάθε μεταβίβαση με επαχθή αιτία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται να υποβάλουν κοινή δήλωση φόρου μεταβίβασης στη Φορολογική Διοίκηση. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες συντάσσεται συμβολαιογραφικό έγγραφο, η δήλωση συμπληρώνεται από τον συμβολαιογράφο που θα καταρτίσει τη συμβολαιογραφική πράξη. Οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται να προσκομίσουν στο συμβολαιογράφο όλα τα αναγκαία στοιχεία που απαιτούνται για την ορθή σύνταξη της δήλωσης από αυτόν και στην αρμόδια υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης τα νόμιμα δικαιολογητικά. ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982 “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, όπως ποιότητα κατασκευής, παλαιότητα, θέση στο οικοδομικό τετράγωνο ή στον όροφο, της πολυκατοικίας για τα διαμερίσματα, εμπορικότητα δρόμου, ύπαρξη παταριού ή υπογείου για τα καταστήματα, καλλιεργητική αξία, τουριστική ή παραθεριστική σημασία για τα αγροτεμάχια και άλλα.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41α του ν. 1249/1982, όπως προστέθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 10 του ν. 2386/1996:

«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 τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 2 του ν. 1521/1950 για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ιδίων ή άλλων πλησιόχωρων ομοειδών ακινήτων που προκύπτουν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα ή κτήσεις αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής, ή κάθε 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 στοιχείο.

Επειδή, στην Απόφαση ΥΠΟΙΚ 1035820/99/Β0013/ΠΟΛ.1091/21.3.1996 με θέμα "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:

«Με αφορμή ερωτήματα φορολογουμένων, σχετικά με τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων, που βρίσκονται σε περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα, τα οποία μεταβιβάζονται με επαχθή αιτία, αιτία θανάτου, δωρεάς - γονικής παροχής, σας γνωρίζουμε τα εξής: Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 1 του α.ν. 1521/1950 "περί φόρου μεταβίβασης ακινήτων" και του άρθρου 9 του ν.δ. 118/1973 "περί κώδικος φορολογίας κληρονομιών, δωρεών - γονικών παροχών και κερδών εκ λαχείων", ως αξία περιουσιακών στοιχείων, τα οποία μεταβιβάζονται προκειμένου να υπολογισθεί οικείος φόρος, λογίζεται η αγοραία αξία την οποία έχουν τα ακίνητα κατά την ημέρα της μεταβίβασης η κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής του υποχρέωσης.

Η αγοραία αξία διαμορφώνεται ελεύθερα στις συναλλαγές, σύμφωνα με το νόμο της προσφοράς και 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 πλησιόχωρων και ομοειδών προς αυτά, τα οποία προκύπτουν από άλλα συμβόλαια η κτήσεις αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής η 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.

.....

Κατόπιν των ανωτέρω κρίνουμε σκόπιμα να επανέλθουμε στο θέμα επισημαίνοντας ορισμένα ουσιώδη χαρακτηριστικά που επιδρούν αυξητικά ή μειωτικά στον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας των ακινήτων τα οποία πρέπει να λαμβάνεται υπόψη σας κατά την εκτίμηση των ακινήτων. Ουσιώδη στοιχεία που επιδρούν αυξητικά στη διαμόρφωση της ετήσιας αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων, κατά τρόπο αντικειμενικό είναι η αναβάθμιση μιας περιοχής λόγω ένταξης της στο σχέδιο πόλεως (διάνοιξη δρόμων, ανέγερση εμπορικών κέντρων, δημιουργία πολιτιστικών κέντρων, χώρων αθλοπαιδιών, χώρων αναψυχής κ.λπ.), η δημιουργία συγκοινωνιακών κόμβων, η αύξηση του κόστους κατασκευής των οικοδομών, η τιμαριθμική αύξηση κ.λπ.

Αντίθετα, στοιχεία που επιδρούν μειωτικά στη διαμόρφωση της ετήσιας αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων είναι: οι θεομηνίες (σεισμοί, πλημμύρες, πυρκαγιές) ή δέσμευση εκτάσεων η κτιρίων για αρχαιολογικούς σκοπούς, χώρους πράσινου, ο χαρακτηρισμός κτιρίων ως διατηρητέων κ.λπ.

Συνεπώς, ο προσδιορισμός της αγοραίας αξίας των μεταβιβαζομένων ακινήτων με επαχθή ή χαριστική αιτία εξαρτάται από τις ειδικές συνθήκες που επικρατούν στην περιοχή που βρίσκονται αυτά, από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και τις ιδιομορφίες τους, τα οποία πρέπει να λαμβάνονται πάντοτε υπόψη τόσο κατά την αρχική εκτίμηση, όσο και κατά την ετήσια αναπροσαρμογή τους, αφού αυτά τα επηρεάζουν άλλοτε αυξητικά, άλλοτε ή ακόμη συντελούν στη διατήρηση αμετάβλητης της αξίας τους.

.....

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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ):

«Επαρκής αιτιολογία

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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ν. 5104/2024:

«Βάρος απόδειξης

Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν. 2690/1999):

«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 τις διατάξεις των παρ. 1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει):

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

Την ίδια ισχύ έχουν και τα ηλεκτρονικά δημόσια έγγραφα των παρ. 3 και 6 του άρθρου 13 του νόμου για την Ψηφιακή Διακυβέρνηση.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.»

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου),

δια της οποίας επιβάλλονται μετ' έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, εν προκειμένω, στις 14/02/2022 με το υπ' αριθμό/2022 συμβόλαιο αγοραπωλησίας ακινήτων της Συμβολαιογράφου του, που έχει μεταγραφεί νόμιμα, ο προσφεύγων αγόρασε από τον και της κατά πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή δύο (2) όμορα ακίνητα, ευρισκόμενα στη θέση «.....» ή «.....» ή «.....» ή, του οικισμού, της κτηματικής περιφέρειας της Δημοτικής Κοινότητας, της Δημοτικής Ενότητας, του Δήμου, της Περιφερειακής Ενότητας Δυτικής Αττικής, της Περιφέρειας Αττικής, και ειδικότερα:

1) Οικόπεδο με εμβαδόν σύμφωνα με νεώτερη καταμέτρηση 1080,24 τ.μ. στην περιοχή Π.Ε. Δυτ. Αττικής, το οποίο είναι άρτιο και θα καταστεί οικοδομήσιμο μετά την ολοκλήρωση της πράξης εφαρμογής.

2) Οικόπεδο μη άρτιο και μη οικοδομήσιμο με εμβαδόν σύμφωνα με νεώτερη καταμέτρηση 754,24 τ.μ., στην ίδια ως άνω περιοχή.

Για την ως άνω αγορά ακινήτων υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας η με αριθμ. /2021 δήλωση μεταβίβασης ακινήτου και τα ως άνω ακίνητα δηλώθηκαν ως έχοντα αξία 51.786,00 ευρώ και 41.911,52 ευρώ αντίστοιχα. Επί της εν λόγω υποβληθείσας δήλωσης ορίστηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, ο οποίος έλαβε υπόψη του συγκριτικά στοιχεία, προσωρινή τιμή ποσού 550.000,00 ευρώ, πλην όμως ο προσφεύγων δεν αποδέχθηκε την ως άνω τιμή, με αποτέλεσμα η εκκαθάριση του φόρου να πραγματοποιηθεί με βάση τη δηλωθείσα από τον προσφεύγοντα τιμή, ήτοι το ποσό των 93.697,52 ευρώ. Η δήλωση για τη σύνταξη του οριστικού συμβολαίου υποβλήθηκε στις 30/12/2021 κατά συνέπεια, ως χρόνος φορολογίας, λαμβάνεται η ημερομηνία υποβολής της δήλωσης, ήτοι η 30/12/2021.

Επειδή, στη συνέχεια, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής η με αριθμ. /09-07-2024 εντολή ελέγχου της ως άνω δήλωσης φόρου μεταβίβασης ακινήτων με αριθμ. /2021 και χρόνο φορολογίας 30/12/2021, για τη διαπίστωση της ορθής εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων του αγοραστή και προσφεύγοντος. Δεδομένου ότι στην περιοχή των επίμαχων ακινήτων δεν είχε εφαρμογή το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού αξίας ακινήτων, και ως εκ τούτου σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 41α του Ν.1249/82, για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων που βρίσκονται σε περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα, λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται τα στοιχεία μεταβιβάσεων παρόμοιων περιουσιακών στοιχείων που προκύπτουν από άλλα συμβόλαια, ο έλεγχος με το με αριθμ. πρωτ. ΕΞ 2024 ΕΜΠ / 09-08-2024 έγγραφο προς το ΚΕ.ΦΟ.Κ. Αττικής ζήτησε να πληροφορηθεί για την αγοραία αξία των επίμαχων περιουσιακών στοιχείων κατά το χρόνο

φορολογίας. Το ΚΕ.ΦΟ.Κ. Αττικής με το με αριθμ. πρωτ./12-09-2024 έγγραφό του ενημέρωσε τον έλεγχο ότι στις 04/02/2021 μεταβιβάστηκε οικόπεδο στη θέση του οικισμού του ΔΗΜΟΥ, επιφάνειας 207,35 τ.μ. προς 320 ευρώ/τ.μ. (315 μέτρα από τη θάλασσα) που αφορά τη δήλωση ΦΠΑ/04-02-2021 Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας.

Περαιτέρω ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη του ότι το κρινόμενο οικόπεδο. πλεονεκτεί λόγω χρόνου εκτίμησης, αλλά μειονεκτεί λόγω μεγαλύτερης απόστασης από τη θάλασσα και λόγω μεγαλύτερης έκτασης, όρισε την τιμή στα 300 ευρώ/τ.μ., αντί της τιμής 320 ευρώ/τ.μ. του συγκριτικού στοιχείου. Με βάση τα ανωτέρω, η αγοραία αξία των κρινόμενων ακινήτων κατά την 30/12/2021 και η εκκαθάριση του φόρου μεταβίβασής τους προσδιορίστηκε ως εξής:

Περιγραφή	Επιφάνεια m2	Τιμή €/ m2	Αξία Ελέγχου	Δηλωθείσα Αξία	Διαφορά
1. Οικόπεδο με εμβαδόν σύμφωνα με νεώτερη καταμέτρηση 1080,24 τ.μ. στην περιοχή Είναι άρτιο και θα καταστεί οικοδομήσιμο μετά την ολοκλήρωση της πράξης εφαρμογής.	1.080,24	300	324.000,00	51.786,00	272.214,00
2. Οικόπεδο μη άρτιο και μη οικοδομήσιμο με εμβαδόν σύμφωνα με νεώτερη καταμέτρηση 754,24 τ.μ., στην ίδια ως άνω περιοχή	754,24	300	226.000,00	41.911,52	184.088,48
Σύνολο			550.000,00	93.697,52	456.302,48

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων του ελέγχου εκδόθηκε το με αριθμ./2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου - Κλήση προς Ακρόαση με συνημμένη την προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτων έτους 2021, τα οποία κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως τις αντιρρήσεις του επί των διαπιστώσεων του ελέγχου εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας των είκοσι ημερών. Ο προσφεύγων, σε απάντηση του ως άνω ΣΔΕ, υπέβαλε εμπρόθεσμα το με αριθμ. πρωτ. ΕΙΣ 2024/08-08-2024 υπόμνημα με τις αντιρρήσεις-απόψεις του επί των διαπιστώσεων του ελέγχου, επί του οποίου απάντησε αιτιολογημένα στις σελίδες 6 έως 9 της οικείας έκθεσης.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων επικαλείται εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 41α ν. 1249/1982, και κατά συνέπεια εσφαλμένη εκτίμηση της αγοραίας αξίας των ένδικων μεταβιβασθέντων ακινήτων. Ωστόσο, όπως αναφέρθηκε παραπάνω, ο έλεγχος για τον προσδιορισμό της αξίας των υπό κρίση ακινήτων βασίστηκε, όπως προβλέπεται και από τις οδηγίες της Διοίκησης, σε συγκριτικά στοιχεία που είναι καταχωρημένα στα βιβλία της φορολογικής αρχής. Το κρινόμενο ακίνητο και το συγκριτικό είναι ομοειδή, εφόσον πρόκειται για οικόπεδα, πρόσφορα τοπικά, βρίσκονται στην ίδια περιοχή και επιπλέον ελήφθη υπόψη η έκταση, η απόσταση από τη θάλασσα και ο χρόνος φορολογίας κατά τον προσδιορισμό της αξίας. Περαιτέρω, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή δεν προσκόμισε ούτε επικαλέστηκε κάποιο άλλο προσφορότερο επίσημο συγκριτικό στοιχείο (σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1091/96), το οποίο να ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας των κρινόμενων ακινήτων, ενώ ο ισχυρισμός του περί ορθής δηλωθείσας αξίας από την πλευρά του επικαλούμενος την αξία όπως αυτή απεικονίζεται στον

ΕΝΦΙΑ του πωλητή απορρίπτεται ως αβάσιμος καθώς αφορά σε αξία προσδιοριζόμενη σε χρόνο διαφορετικό από τον υπό κρίση χρόνο φορολόγησης και σε κάθε περίπτωση ο υπολογισμός της αξίας αυτής πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο των διατάξεων άλλης φορολογίας (ΕΝΦΙΑ). Ως προς τον ισχυρισμό, δε, του προσφεύγοντος περί έλλειψης σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας των ελεγκτικών επαληθεύσεων και ισχυρισμών της ελεγκτικής αρχής, αυτός τυγχάνει αβάσιμος, καθώς στην από 09/10/2024 έκθεση μερικού ελέγχου κεφαλαίου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής παρατίθενται με σαφήνεια και πληρότητα οι διαπιστώσεις και κρίσεις του ελέγχου αλλά και η νομική βάση πάνω στην οποία στηρίζεται η έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, στην παρ. 5 του άρθρου 79 του ν. 2717/1999 (Κ.Δ.Δ.) ορίζεται:

«5. Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής:

.....

β) Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης.»

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται εσφαλμένη επίκληση και εφαρμογή του άρθρου 41 του ν.1249/1982, των άρθρων 1 και 4 ν. 2523/1997, της ΠΟΛ.1370/1996 και του ν.4174/2013. Ο ισχυρισμός αυτός ωστόσο αλυσιτελώς προβάλλεται, καθώς οι εν λόγω διατάξεις, παρά το γεγονός ότι αναφέρονται στη σελίδα 3 της σχετικής έκθεσης ελέγχου, δεν εφαρμόστηκαν από τον έλεγχο. Σε κάθε περίπτωση, από τον προσφεύγοντα δεν προβάλλεται με τρόπο ορισμένο και αρκούντως τεκμηριωμένο, βλάβη προερχόμενη από την εκ παραδρομής αναφορά τους, ειδικά από τη στιγμή που στο σώμα της έκθεσης ελέγχου όσο και της προσβαλλόμενης πράξης αναφέρονται οι ορθές ισχύουσες διατάξεις (ν. 1521/50, ν. 5104/2024). Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ακυρότητας της προσβαλλόμενης πράξης δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός.

Επειδή, ομοίως, αβασίμως και αλυσιτελώς προβάλλεται ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι ο έλεγχος κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης έλαβε υπόψη την υπ' αριθμό/19-09-2022 εντολή ελέγχου, για την οποία ουδέποτε είχε κάνει αναφορά ή την είχε επικαλεστεί και δεν του έχει κοινοποιηθεί. Και αυτό γιατί είναι προφανές ότι εκ παραδρομής αναγράφεται στη σελίδα 2 της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΜΑ η υπ' αριθμ./19-09- 2022 εντολή ελέγχου, αφού τόσο στη σελίδα 1 της εν λόγω προσβαλλόμενης πράξης, όσο και στη σελίδα 1 της από 09/10/2024 έκθεσης μερικού ελέγχου κεφαλαίου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, αλλά και στο υπ' αριθμ./23-07-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και την προσωρινή πράξη, αναγράφεται ότι ο έλεγχος διενεργείται βάσει της υπ' αριθμ./07/2024 εντολής ελέγχου, η οποία κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα (μαζί με την υπ' αριθμ. πρωτ./2024 Γνωστοποίηση) νομίμως, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του ΚΦΔ, καθώς αναρτήθηκε στο λογαριασμό του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης (στις 12/07/2024 ώρα 14:27:06) και ταυτόχρονα εστάλη και email στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του (στις 12/07/2024 ώρα 14:30:15) και αναγνώστηκε από αυτόν στις 12/07/2024 και ώρα 14:52:21. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ακυρότητας των καταλογιστικών πράξεων λόγω μη κοινοποιήσεως της εντολής ελέγχου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, τέλος, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι σε κάθε περίπτωση το ποσό των 3.499,56 ευρώ που του έχει καταλογιστεί πρέπει να διαγραφεί, καθώς του επιβλήθηκε κατά παράβαση του άρθρου 52 του ν. 5104/2024, αφού μέχρι και την υποβολή της παρούσης ενδικοφανούς προσφυγής δεν έχει εκκινήσει, με βάση τις ισχύουσες διατάξεις, ο χρόνος τοκογονίας του επιβληθέντος φόρου και, συνεπώς, εσφαλμένα, κατά παράβαση των οικείων νομοθετικών διατάξεων και αυθαίρετα το Ελεγκτικό Κέντρο του καταλόγησε το ποσό αυτό.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 παρ. 1 του ν. 5104/2024 αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης, αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης, καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή ενδιάμεσου προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη, αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 1 και 8 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται:

«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται στην Υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία αυτή ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού. Οι ανωτέρω προθεσμίες αναστέλλονται κατά το χρονικό διάστημα από 1η έως 31η Αυγούστου. Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του Προέδρου Πρωτοδικών του Διοικητικού Πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999, Α' 97).

.....

8. Κατά της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου, σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Για την αναστολή, λόγω άσκησης προσφυγής, ισχύει ανάλογα η παρ. 3. Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη, εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά σε ειδικές διατάξεις.»

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, συνάγεται σαφώς ότι σκοπός της θέσπισης της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής είναι

μεταξύ άλλων η λειτουργία ενός σταδίου προελέγχου για εκείνες τις υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής, κατά συνέπεια, στο πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι πράξεις, οι οποίες με βάση το προϊσχύον καθεστώς προσβάλλονταν απευθείας στα δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής (άρθρο 63 επ. Κ.Δ.Δ.).

Επειδή, εξάλλου, η δυνατότητα άσκησης προσφυγής αφορά σε πράξεις, εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφύονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου) και όχι σε πράξεις που εκδίδονται στα πλαίσια της διαδικασίας της διοικητικής εκτέλεσης, κατά των οποίων προβλέπεται η άσκηση ανακοπής προς επίλυση διαφορών αναφυόμενων στο στάδιο της είσπραξης των βαρών αυτών (πρβλ. ΣτΕ 2864/1996, 3354/1991).

Επειδή, εν προκειμένω, το ποσό των 3.499,56 ευρώ που αναφέρει ο προσφεύγων δεν καταλογίστηκε με την προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΜΑ του 4ου ΕΛΚΕ Αττικής, αλλά προσδιορίστηκε στο στάδιο της αναγκαστικής είσπραξης του φόρου και αφορά τόκους του άρθρου 52 παρ. 1 του ν. 5104/2024. Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι απαραδέκτως προβάλλεται ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος, καθώς η εν λόγω αναφυόμενη διαφορά ανάγεται στο στάδιο της διοικητικής εκτέλεσης, συνεπώς κατά της πράξης αυτής είναι δυνατή μόνο η άσκηση ανακοπής σύμφωνα με τα άρθρα 217 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Κ.Δ.Δ.) και 65 του Κ.Ε.Δ.Ε.

Επειδή σχετικά με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος περί παραβίασης της αρχής της χρηστής διοίκησης και της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου σημειώνεται ότι η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 και 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος. Σε κάθε περίπτωση η αρμόδια φορολογική αρχή προέβη, ως όφειλε, κατά δέσμια αρμοδιότητα και με πλήρη αιτιολόγηση, στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, επιβάλλοντας φόρο μεταβίβασης ακινήτου, κατ' εφαρμογή των κείμενων φορολογικών διατάξεων, όπως αυτές ίσχυαν κατά το έτος φορολογίας.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 09/10/2024 έκθεση μερικού ελέγχου κεφαλαίου του 4ου ΕΛΚΕ Αττικής, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 07/11/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και την επικύρωση της/10-10-

2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου (ΦΜΑ) του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

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

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΑΚΙΝΗΤΟΥ 'Η ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΕΠΙ ΑΥΤΟΥ	93.697,52	550.000,00	550.000,00	456.302,48
ΦΟΡΟΣ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ 3%	2.810,93	16.500,00	16.500,00	13.689,07
ΠΛΕΟΝ: ΔΗΜ. ΦΟΡΟΣ (ΝΔ 3033/54) 3%	84,33	495,00	495,00	410,67
ΣΥΝΟΛΟ	2.895,26	16.995,00	16.995,00	14.099,74
ΠΛΕΟΝ: ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΡΘΡΟΥ 54 ΠΑΡ. 1 ΚΦΔ		7.049,88	7.049,88	7.049,88
ΤΕΛΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ	2.895,26	24.044,88	24.044,88	21.149,62

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

α.α. ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΣ ΠΑΣΧΑΛΗΣ

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.