



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 27/03/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 787

**ΤΜΗΜΑ** : Α3 Επανεξέτασης  
**Ταχ. Δ/νση** : 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 27.11.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ ....., Κέντρο Φορολογικών Διαδικασιών και Εξυπηρέτησης (ΚΕΦΟΔΕ) Αττικής, με έδρα στη ..... Αττικής, οδός ..... αριθμός ....., νόμιμα εκπροσωπούμενης, κατά δήλωσή της με την εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή, κατά της υπ' αριθμ. ....../23.10.2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου (ΦΜΑ) του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Αττικής, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΜΑ του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, της οποίας ζητείται, καθ' ερμηνεία των διατυπωθέντων με την εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή αιτημάτων, η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και την από 23.10.2024 οικεία έκθεση ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής.

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

\* \* \* \* \*

Επί της από 27.11.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», 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. .... /23.10.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου (ΦΜΑ) του 3<sup>ου</sup> Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΜΑ ποσού 27.750,73 € και δημοτικός φόρος ν.δ. 3033/54 (3%) ποσού 832,52 €, πλέον 13.875,37 € προστίμου άρθρου 54 παρ. 1 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας της υπ' αριθμ. .... /31.7.2020 οικείας δήλωσής της ΦΜΑ (Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς Αττικής, νυν 6<sup>η</sup> ΥΦΕ), ήτοι συνολικό ποσό 42.458,62 €.

Η εν λόγω διαφορά ΦΜΑ προέκυψε επί τη βάσει της από 23.10.2024 οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΜΑ του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκε η αξία του μεταβιβασθέντος οικοπέδου (όχι όμως και της επ' αυτού οικοδομής) από το ποσό των 872.265,78 € στο ποσό των 1.797.290,00 € επί τη βάσει συγκριτικού στοιχείου.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά, καθ' ερμηνεία των διατυπωθέντων με αυτήν αιτημάτων της, την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, της ως άνω πράξης, προβάλλοντας, συνοπτικά, το λόγο ότι εν προκειμένω παραβιάστηκαν οι αρχές της νομιμότητας (λόγω χρησιμοποίησης απρόσφορου συγκριτικού στοιχείου) και της χρηστής διοίκησης (και οι απορρέουσες από αυτήν αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης).

**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 2020 (έτος υπογραφής του υπ' αριθμ. .... /2.9.2020 οικείου μεταβιβαστικού συμβολαίου της Συμβολαιογράφου .....): «1. Εφ' εκάστης εξ επαχθούς αιτίας μεταβιβάσεως ακινήτου ή πραγματικού επί ακινήτου δικαιώματος [...] επιβάλλεται φόρος επί της 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 2020 (έτος υπογραφής του υπ' αριθμ. .... /2.9.2020 οικείου μεταβιβαστικού συμβολαίου της Συμβολαιογράφου .....): «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 2020 (έτος υπογραφής του υπ' αριθμ. .... /2.9.2020 οικείου μεταβιβαστικού συμβολαίου της Συμβολαιογράφου

.....)), 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. ....../2.9.2020 οικείου μεταβιβαστικού συμβολαίου της Συμβολαιογράφου ..... (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. ....../2.9.2020 οικείου μεταβιβαστικού συμβολαίου της Συμβολαιογράφου ..... (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**, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 2-5 α.ν. 1521/1950, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υπογραφής του ως άνω υπ' αριθμ. ....../2.9.2020 οικείου μεταβιβαστικού συμβολαίου της Συμβολαιογράφου ..... (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΜΑ στην υπό κρίση περίπτωση): «*2. Κατά την υποβολήν της δηλώσεως φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων και εντός προθεσμίας δύο εργασίμων ημερών, ο Οικον. Έφορος είτε αποδέχεται το δηλούμενον τίμημα ως συμπίπτον προς την αγοραϊάν αξίαν του μεταβιβαζομένου ακινήτου, ότε η μεταβίβασις περαιούται οριστικώς ως ειλικρινής, είτε προσδιορίζει προσωρινώς την αγοραϊάν αξίαν αυτού και αναγράφει ταύτην εις το παραδιδόμενον εις τους συμβαλλομένους αντίτυπον της δηλώσεως. [...]. 3. Ο βαρυνόμενος κατά τας διατάξεις του παρόντος δια του φόρου επί της τυχόν υπάρχουσας διαφοράς μεταξύ αγοραϊας αξίας και τιμήματος του μεταβιβαζομένου ακινήτου, δύναται, εντός διμήνου ανατρεπτικής προθεσμίας από της ημερομηνίας παραλαβής της δηλώσεως, να επιδώση συμπληρωματικήν δήλωσιν φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων, σύμφωνον προς την υπό του Οικον. Εφόρου προσδιορισθείσαν αξίαν και να καταβάλη ταυτοχρόνως [...]. Εις την περίπτωσιν ταύτην και υπό τον όρον ότι άπαντα τα εν τη δηλώσει προβλεπόμενα στοιχεία τυχάνουν ειλικρινή, η μεταβίβασις περαιούται οριστικώς ως ειλικρινής. 4. Εν περιπτώσει μη υποβολής δηλώσεως εντός της ως άνω προθεσμίας ενεργείται έλεγχος κατά τα εν ταις οικείαις διατάξεσι οριζόμενα, της ως*

*άνω προσωρινής αξίας μη δεσμευούσης τον Οικον. Έφορον κατά τον βάσει ελέγχου προσδιορισμόν της αγοραίας αξίας του ακινήτου συμφώνως προς τας διατάξεις του άρθρ. 3, ούτε και κατά την μεταβίβασιν ετέρων πλησιοχώρων ομοειδών ακινήτων. 5. Η προεκτίμησης, κατά τα εν παρ. 2, έχει εφαρμογήν μόνον επί υποβολής της δηλώσεως φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων απ' ευθείας εις τον αρμόδιον Οικον. Έφορον.»*

**Επειδή**, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 76 ν. 5104/2024, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (29.10.2024): *«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**, με το μοναδικό λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι εν προκειμένω παραβιάστηκαν οι αρχές της νομιμότητας και της χρηστής διοίκησης (και οι απορρέουσες από την τελευταία αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης), ειδικότερα δε ότι:

α) Για τον υπολογισμό του φόρου ελήφθη υπόψη η από 12.3.2020 μεταβίβαση ενός οικοπέδου επί της οδού ..... στη θέση ..... στο Ο.Τ. .... της Δημοτικής Κοινότητας ..... με ποσό προς 1.100,00 € / τ.μ., ενώ ουδόλως αιτιολογείται η τόσο μεγάλη απόκλιση, όταν τα ίδια όργανα υπολόγισαν την αξία του υπό κρίση ακινήτου (προσωρινά) στο ποσό των 2.098.244,22 € (ήτοι 627.734,22 € + 1.470.510,00 €), δεδομένου ότι ναι μεν η προσωρινή αξία δε δεσμεύει τον Προϊστάμενο της φορολογικής αρχής κατά τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας βάσει ελέγχου, ωστόσο η απόκλιση αυτή θα πρέπει να αιτιολογείται ειδικώς και επαρκώς.

β) Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη παραβιάζει τις διατάξεις των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 του Συντάγματος και 10 ν. 2961/2001, καθότι επιβάλλεται φόρος επί φορολογητέας αξίας, η οποία ουδόλως ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα και άρα κατά παραβίαση της αρχής της φοροδοτικής ικανότητας.

Συγκεκριμένα, αν και το διάστημα μεταξύ Μαρτίου 2020 Ιουλίου 2020 είναι μικρό, εντούτοις τον Ιούλιο ίσχυαν οικονομικές και κοινωνικές συνθήκες λόγω covid-19 που σίγουρα δεν ήταν ίδιες ή έστω όμοιες με αυτές που επικρατούσαν στη χώρα στις αρχές του Μαρτίου, οπότε και άρχισαν να αχνοφαίνονται οι συνέπειες του covid-19, γεγονός άλλωστε που αντανακλάται και στην αξία των ακινήτων, η οποία μειώθηκε δραματικά σε γρήγορο χρονικό διάστημα. Εν προκειμένω, επομένως, ο χρόνος μεταβίβασης του ως άνω υπό κρίση ακινήτου (Ιούλιος 2020) και ο χρόνος μεταβίβασης του ακινήτου που χρησιμοποιήθηκε προς σύγκριση διαφέρει ουσιωδώς, αφού σε χρονικό διάστημα τεσσάρων (4) μηνών μεσολάβησαν εξαιρετικές κοινωνικοπολιτικές συνθήκες που συνέβαλαν και στη διαμόρφωση των αξιών ακινήτων.

Περαιτέρω, στην ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εμφιλοχώρησε και πλάνη περί τα πράγματα, καθότι το ένα ακίνητο κείται εντός της Βιομηχανικής Ζώνης του Δήμου ....., ενώ το άλλο ..... Ο.Τ. πιο μακριά, πλησιόχωρα της Οικιστικής Ζώνης του Δήμου ..... και συνεπώς είναι καταφανώς (και σύμφωνα με τα διδάγματα της κοινής πείρας) μεγαλύτερης αξίας από το υπό κρίση. Επομένως, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να γίνεται λόγος για παρόμοια, πλησιόχωρα ή ομοειδή ακίνητα και συνεπώς ο τρόπος υπολογισμού της αγοραίας αξίας με βάση τη συγκεκριμένη συγκριτική αγοραπωλησία ήταν ο πλέον απρόσφορος, καταλήγει δε σε φόρο επιβληθέντα επί μη πραγματικής αξίας.

Εξάλλου, από επίσημα στοιχεία της Τράπεζας της Ελλάδος, καθώς και από στοιχεία που συλλέγονται από την αγορά και έχουν δημοσιευτεί και στον ημερήσιο τύπο, προκύπτει ότι η αγοραία αξία των ακινήτων στην περιοχή της ..... μειώθηκε δραματικά σε ποσοστό που κυμαίνεται γύρω από το 30% την εποχή του covid και έπειτα.

**Επειδή**, οι ισχυρισμοί αυτοί της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν εν μέρει ως νόμω και εν μέρει ως ουσία αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί:

α) Όπως συνάγεται από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 8 παρ. 4 α.ν. 1521/1950 (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία υπογραφής του ως άνω υπ' αριθμ. ..../2.9.2020 οικείου μεταβιβαστικού συμβολαίου της Συμβολαιογράφου ..... (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΜΑ στην υπό κρίση περίπτωση)), σε περίπτωση που το πρόσωπο που βαρύνεται με τον ΦΜΑ δε συμφωνεί με την προσωρινώς προσδιορισθείσα από το αρμόδιο όργανο της Φορολογικής Διοίκησης, ως αγοραία, αξία του μεταβιβαζόμενου ακινήτου η προσωρινώς προσδιορισθείσα αυτή αξία δε δεσμεύει την αρμόδια ελεγκτική αρχή κατά τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας στα πλαίσια μελλοντικού ελέγχου της υποβληθείσας δήλωσης ΦΜΑ -αν βεβαίως ο προσδιορισμός αυτός βασίζεται σε σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία, σύμφωνα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 76 ν. 5104/2024 (όπως αυτή ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (29.10.2024)).

Υπό αυτό το δεδομένο, δεν μπορεί, προφανώς, να τεθεί ζήτημα δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογούμενου-βαρυνόμενου προσώπου στην προσωρινώς προσδιορισθείσα αξία (που πρέπει να τύχει προστασίας, σύμφωνα με την αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου), πολύ δε λιγότερο ζήτημα υποχρέωσης της Φορολογικής Διοίκησης, βάσει της αρχής της χρηστής διοίκησης, να μην αποκλίνει από την προσωρινώς προσδιορισθείσα αξία του μεταβιβαζόμενου ακινήτου, αν ο προσδιορισμός της αξίας στα πλαίσια μελλοντικού ελέγχου της υποβληθείσας δήλωσης ΦΜΑ βασίζεται, κατά τα προεκτεθέντα, σε σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία, σύμφωνα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 76 ν. 5104/2024.

Εν προκειμένω, η αιτιολογία που περιέχεται στην οικεία έκθεση ελέγχου για τον προσδιορισμό της αξίας του ως άνω υπό κρίση μεταβιβασθέντος οικοπέδου στο ποσό των 1.797.290,00 € και η οποία συνίσταται στη χρησιμοποίηση από τον έλεγχο ενός συγκεκριμένου οριστικού συγκριτικού στοιχείου (βλ. σελ. 23-24 και 25 της έκθεσης ελέγχου) είναι, πάντως, σαφής, ειδική και επαρκής. Υπό αυτό το πρίσμα, δεν τίθεται στην υπό κρίση περίπτωση ζήτημα παραβίασης των αρχών της χρηστής διοίκησης, της καλής πίστης και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου (της προσφεύγουσας).

β) Η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει-συνυποβάλλει εν προκειμένω, αλλά ούτε και έστω επικαλείται-αναφέρει (πλην των αορίστως επικαλούμενων «επίσημων στοιχείων της Τράπεζας της Ελλάδος» και «στοιχείων που συλλέγονται από την αγορά και έχουν δημοσιευτεί και στον ημερήσιο τύπο), κανένα συναφές αποδεικτικό στοιχείο προς απόδειξη της επικαλούμενης από αυτήν, στην ιδιαίτερη περίπτωση του υπό κρίση ακινήτου (οικοπέδου), για σκοπούς ΦΜΑ έτους 2020 ουσιώδους απόκλισης μεταξύ της προσδιορισθείσας από τον έλεγχο επί τη βάση του συγκεκριμένου συγκριτικού στοιχείου που χρησιμοποίησε και της κατά τους ισχυρισμούς της πραγματικής-εμπορικής αξίας (με την έννοια ότι η πρώτη είναι ουσιαστικώς υψηλότερη της δεύτερης) κατά την ημερομηνία υπογραφής του ως άνω υπ' αριθμ. ..../2.9.2020 οικείου μεταβιβαστικού συμβολαίου της Συμβολαιογράφου ..... (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΜΑ στην υπό κρίση περίπτωση).

Εξάλλου, η προσφεύγουσα δεν επικαλείται και δεν εξειδικεύει κανένα προσφορότερο από το χρησιμοποιηθέν από τον υπό κρίση έλεγχο του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής συγκριτικό στοιχείο και ειδικότερα καμία μεταβίβαση ακινήτου, είτε με επαχθή είτε από χαριστική αιτία, αφενός εγγύτερη κατά χρόνο στην ημερομηνία μεταβίβασης του υπό κρίση σε σχέση με την ημερομηνία μεταβίβασης του ακινήτου, στο οποίο αφορά το χρησιμοποιηθέν συγκριτικό στοιχείο, αφετέρου αφορώσα σε οικόπεδο εγγύτερο κατά τόπο με το ως άνω υπό κρίση σε σχέση με αυτό, στο οποίο αφορά το χρησιμοποιηθέν συγκριτικό στοιχείο.

Ούτως ή άλλως δε το οικόπεδο, στο οποίο αφορά το χρησιμοποιηθέν συγκριτικό στοιχείο, όχι μόνο βρίσκεται στην ίδια θέση («.....» της Δημοτικής Κοινότητας .....) με το υπό κρίση, αλλά, πολύ περισσότερο, αποτελεί ίδιας φύσης ακίνητο με το υπό κρίση και συγκεκριμένα βιομηχανικό, κείμενο και αυτό εντός του ..... της Δημοτικής Κοινότητας ..... της Δημοτικής Ενότητας Κηφισιάς του Δήμου ..... με αποτέλεσμα να μην μπορεί ευλόγως να θεωρηθεί ότι η αξία του επηρεάζεται ουσιωδώς από την τυχόν εγγύτητά του με οικιστική ζώνη.

Για τους λόγους αυτούς, ο μοναδικός λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί εν μέρει ως νόμω και εν μέρει ως ουσία αβάσιμος, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση.

**Επειδή**, περαιτέρω, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. 1062222/198/0013/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 πλησιόχωρων 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 αυξομείωσής 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**, επίσης, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. 1098592/315/0013/ΠΟΛ.1129/2004 εγκύκλιο του Υφυπουργού Οικονομικών: «Με την αριθμ. 1062222/198/0013/27.7.2004 ΠΟΛ.1079 εγκύκλιό μας παρασχέθηκαν οδηγίες για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων κατά τον έλεγχο των εκκρεμών υποθέσεων στη φορολογία, κεφαλαίου. Με αφορμή ερωτήματα που τέθηκαν μέχρι σήμερα για το θέμα αυτό σας παρέχουμε τις ακόλουθες διευκρινήσεις: α) Σε όσες υποθέσεις διαπιστώνεται απόκλιση μεγαλύτερη του διπλασίου μεταξύ αντικειμενικών αξιών (κατά το έτος της πρώτης εφαρμογής του συστήματος) και της προσδιορισθείσας βάσει συγκριτικών στοιχείων αξίας, κατά τον οριστικό προσδιορισμό της αξίας του ακινήτου θα λαμβάνεται ο μέσος όρος των δύο ανωτέρω τιμών. Στις περιπτώσεις που η απόκλιση είναι μικρότερη του διπλασίου η οριστικά προσδιοριζόμενη αξία δε θα πρέπει να αποκλίνει σημαντικά από τις αντικειμενικές αξίες του έτους της πρώτης εφαρμογής του συστήματος του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων. Εξυπακούεται ότι η απόκλιση αυτή θα πρέπει να προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, στην οποία θα αναγράφονται τόσο τα συγκριτικά στοιχεία όσο και κατά προσέγγιση ή αντικειμενική αξία των ακινήτων (χωρίς τη συμπλήρωση των φύλλων υπολογισμού αξίας). β) [...]»

**Επειδή**, η Υπηρεσία μας απέστειλε στο 3<sup>ο</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής το υπ' αριθμ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. .... ΕΞ 2025 ΕΜΠ/18.3.2025 έγγραφο αναφορικά με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, σύμφωνα με το οποίο: «Δεδομένου ότι κατά το χρόνο που εξετάζεται η ανωτέρω υπόθεση ενώπιον της Υπηρεσίας μας για την περιοχή, στην οποία βρίσκεται το υπό κρίση ακίνητο, έχει τεθεί σε εφαρμογή το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού των αξιών (σχετική η υπ' αριθμ. 57732 ΕΞ 2021/2021 Κοινή Υπουργική Απόφαση (ΦΕΚ 2375/Β /2021) με θέμα «Αναπροσαρμογή των τιμών εκκίνησης των περιοχών που είναι ενταγμένες στο σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού φορολογητέας αξίας ακινήτων και έναρξη ισχύος των διατάξεων του άρθρ. 41 του ν. 1249/1982 και καθορισμός τιμών εκκίνησης και συντελεστών αυξομείωσής τους για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που βρίσκονται σε λοιπές περιοχές εντός σχεδίου ή ορίων οικισμών κατά το αντικειμενικό σύστημα»), παρακαλούμε όπως προβείτε σε υπολογισμό της αντικειμενικής αξίας κατά το έτος της πρώτης εφαρμογής (2022) του υπό κρίση ακινήτου, σύμφωνα με τα περιγραφικά στοιχεία που υφίστανται στο αρχείο της Υπηρεσίας σας,

προκειμένου η εν λόγω αξία να ληφθεί υπόψη κατά τον οριστικό προσδιορισμό της αξίας του οικοπέδου και την οριστική υποχρέωση ως προς το φόρο μεταβίβασης ακινήτου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις Αποφάσεις ΠΟΛ.1079/2004, 1129/2004 και 1123/2005. [...].»

**Επειδή**, σε συνέχεια του ως άνω εγγράφου της Υπηρεσίας μας ο Προϊστάμενος του 3<sup>ο</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής έλαβε υπόψη, με το σχετικό υπ' αριθμ. πρωτ. 3<sup>ο</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ ΑΥΤ. ΤΜ. ΨΗΦ. ΟΡΓ. .... ΕΞ 2025 ΕΜΠ/27.3.2025 έγγραφό του, τα διευκρινισθέντα με τις προπαρατεθείσες υπ' αριθμ. ..../ΠΟΛ.1079/2004 και ..../ΠΟΛ.1129/2004 εγκυκλίου του Υφυπουργού Οικονομικών και επαναπροσδιόρισε την αξία του ως άνω υπό κρίση οικοπέδου στο συνολικό ποσό του 1.174.171,52 € και κατ' επέκταση τη συνολική αξία όλων των μεταβιβασθέντων ακινήτων στο συνολικό ποσό του 1.801.905,74 € (1.174.171,52 € + 627.734,22 €), **τροποποιώντας** ως εκ τούτου επί της ουσίας αντίστοιχα την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη και συγκεκριμένα ως προς το ως άνω υπό κρίση οικόπεδο, για το οποίο η διαφορά μεταξύ της αντικειμενικής αξίας κατά το έτος πρώτης εφαρμογής του αντικειμενικού συστήματος (551.053,04 €) και της προσδιορισθείσας βάσει συγκριτικών στοιχείων (1.797.290,00 €) είναι μεγαλύτερη του 2πλάσιου της αντικειμενικής, με συνέπεια να ληφθεί ως τελική αξία, κατ' εφαρμογή των ως άνω διευκρινισθέντων με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. ..../ΠΟΛ.1129/2004 εγκύκλιο του Υφυπουργού Οικονομικών, ο μέσος όρος των δύο τιμών ((1.797.290,00 € + 551.053,04 €) / 2 = 1.174.171,52 €), και περιορίζοντας κατ' αποτέλεσμα τη συνολική προσδιορισθείσα από τον έλεγχο αξία των μεταβιβασθέντων ακινήτων από 2.425.024,22 € σε 1.801.905,74 €.

Κατόπιν των ανωτέρω η αξία των υπό κρίση μεταβιβασθέντων ακινήτων έχει διαμορφωθεί ως εξής:

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΣΤΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΤΟΠΙΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΠΟΛ.1079/2004, ΠΟΛ.1129/2002	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΑΞΙΑ ΚΤΙΣΜΑΤΩΝ	627.734,22 €	627.734,22 €	627.734,22 €	0,00 €
ΑΞΙΑ ΟΙΚΟΠΕΔΟΥ	872.265,78 €	1.797.290,00 €	1.174.171,52 €	301.905,74 €
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>1.500.000,00 €</b>	<b>2.425.024,22 €</b>	<b>1.801.905,74 €</b>	<b>301.905,74 €</b>

**Επειδή**, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 6 ν. 5104/2024, όπως ισχύουν κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της Φορολογικής Διοίκησης, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της Φορολογικής Διοίκησης. [...].»

**Επειδή**, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του υπό κρίση ελέγχου, όπως αυτές αποτυπώνονται στις από 23.10.2024 οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί της οποίας εδράζεται η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες και πλήρως, ειδικώς και σαφώς αιτιολογημένες. Για το λόγο αυτό, γίνονται πλήρως αποδεκτές με την παρούσα απόφαση

της Υπηρεσίας μας, κατά τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 6 εδ. β' ν. 5104/2024 (όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας).

### Αποφασίζομε

τη μερική αποδοχή της από 27.11.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ ....., και την τροποποίηση της υπ' αριθμ. ....../...../23.10.2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΜΑ του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Η συνολική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας διαμορφώνεται ως εξής:

**Οριστική συνολική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:**

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ (σε €)	ΕΛΕΓΧΟΥ (σε €)	ΔΕΔ (σε €)	ΔΙΑΦΟΡΑ (σε €)
	1	2	3	3 - 1 = 4
Συνολική αξία μεταβιβασθέντων ακινήτων	1.500.000,00	2.425.024,22	1.801.905,74	301.905,74
Κύριος φόρος	45.000,00	72.750,73	54.057,17	9.057,17
Δημοτικός φόρος ν.δ. 3033/1954	1.350,00	2.182,52	1.621,72	271,72
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>46.350,00</b>	<b>74.933,25</b>	<b>55.678,89</b>	<b>9.328,89</b>
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 54 παρ. 1 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΜΑ	-	13.875,37	2.264,29	2.264,29
<b>ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b> (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	=	<b><u>42.458,62</u></b>	<b><u>11.593,18</u></b>	<b><u>11.593,18</u></b>

(κατά τροποποίηση της ως άνω υπ' αριθμ. ....../23.10.2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΜΑ του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής)

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
α.α.  
ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΝΙΚΟΛΑΟΣ 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.