



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 6-5-2025

Αριθμός απόφασης: 1295

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

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 υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024 Α' 59), εφεξής ΚΦΔ,
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 **07.01.2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου(ID) ενδικοφανή προσφυγή του , με ΑΦΜ , κατοίκου , οδός , αριθ. κατά α) της με αριθ. /09.12.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου, για το φορολογικό έτος 2019, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ

Αττικής και β) της με ημερομηνία θεώρησης 09.12.2024 έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου μεταβίβασης ακινήτου (ΦΜΑ) καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την εις την ανωτέρω παράγραφο 4 προσβαλλόμενη πράξη καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την από 10.01.2025 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 07.01.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανούς προσφυγής του, με 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 αριθ. /09.12.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, για το φορολογικό έτος 2019, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου μεταβίβασης ακινήτου ύψους 1.256,98 ευρώ, πλέον διαφορά δημοτικού φόρου 3% ν.3033/1954 ποσού 37,70 ευρώ, πλέον πρόστιμο άρθρου 54 ΚΦΔ (10%) ποσού 628,49 ευρώ, ήτοι **συνολικό ποσό για καταβολή 1.923,17 ευρώ.**

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της με ημερομηνία θεώρησης 09.12.2024 έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου μεταβίβασης ακινήτων του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθ. /2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας προκειμένου για την διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Α.Ν. 1521/1950, όπως κυρώθηκε με το Ν.1587/1950, και ισχύει, ως προς την με αριθ. 2046/2019 υποβληθείσα από την προσφεύγουσα δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτων.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής καθώς και της οικείας έκθεσης ελέγχου άλλως την μεταρρύθμιση αυτών, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Ο έλεγχος έσφαλε στην κρίση του καθώς η δηλωθείσα αξία του υπό κρίση ακινήτου ήταν σύμφωνη προς την αληθή αξία του κατά τον ένδικο χρόνο. Η αρμόδια Φορολογική Αρχή δεν αξιολόγησε και δεν συνεκτίμησε τις αντιρρήσεις της και δεν απάντησε επί της ουσίας στις αιτιάσεις των αντιρρήσεων της αναφορικά με το συγκριτικό που επικαλέστηκε, τα στοιχεία που επισύναψε από την ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ, Μητρώο Αξιών Μεταβιβάσεων Ακινήτων, καθώς και την αξία του ΕΝΦΙΑ 2020 που υπολογίστηκε σε 26.235,98 ευρώ. Ο έλεγχος αναίτιολόγητα έκρινε ότι το συγκριτικό στοιχείο που επικαλέστηκε, δηλ. το συμβόλαιο με αριθ. 3793 (εκ παραδρομής ανεγράφη ο αριθ. αντί του ορθού αριθμού) και το οποίο έχει τα ίδια περίπου χαρακτηριστικά, δεν είναι κατάλληλο και πρόσφορο στοιχείο.
- Τα πέντε συγκριτικά στοιχεία που χρησιμοποίησε ο έλεγχος δεν είναι κατάλληλα και πρόσφορα. Ειδικότερα, κατά σύμπτωση όλα έχουν ακριβώς την ίδια τιμή, ήτοι 300,00 ευρώ/τ.μ., τα δύο εξ αυτών αφορούν συμβόλαια δωρεάς και για τα άλλα τρία δεν αναγράφεται τι είδους μεταβίβαση αφορούν (δωρεά, γονική παροχή, πώληση κτλ), επιπλέον δεν αναγράφεται για όλα σε ποιο ακριβώς σημείο ευρίσκονται της ευρύτερης περιοχής ή τι άλλα χαρακτηριστικά έχουν ώστε να μπορούν να ελεγχθούν τα ακριβή στοιχεία τους και κατ'

επέκταση η αξία τους και να κριθεί αν αποτελούν ορθά συγκριτικά στοιχεία. Από διαδικτυακή έρευνα που πραγματοποίησε η ίδια διαπίστωσε ότι: 1) το α συγκριτικό στοιχείο ακινήτου της οδού βρίσκεται στο κέντρο της σε κατοικημένη περιοχή, ενώ το δικό της είναι σε απομακρυσμένη περιοχή, 2) τα συγκριτικά στοιχεία γ της οδού και ε της οδού βρίσκονται στην ευρύτερη περιοχή και μακριά από το δικό της ακίνητο, 3) για το β συγκριτικό στοιχείο δεν δίδονται περισσότερα στοιχεία ώστε να ελέγξει.

- Προς επίρρωση των ισχυρισμών της η προσφεύγουσα προσκομίζει και επικαλείται την από 26.06.2023 έκθεση εκτίμησης της αρχιτέκτονος επί ακινήτου ευρισκόμενου στη Δημοτική Ενότητα του Δήμου, στη θέση «.....», η οποία περιλαμβάνεται στην ιστοσελίδα Δημοσιεύσεων Πλειστηριασμών. Συγκεκριμένα πρόκειται για οικοπέδο άρτιο και οικοδομήσιμο στο κέντρο της με εκτιμώμενη αξία 161,38 ευρώ/τ.μ., δεδομένων και των συγκριτικών στοιχείων που αναφέρονται στην εν λόγω έκθεση. Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το ως άνω ακίνητο βρίσκεται σε πλεονεκτικότερη θέση από το δικό του, είναι άρτιο και οικοδομήσιμο και με κυρωθείσα πράξη εφαρμογής.

Επειδή, η προσβαλλόμενη έκθεση μερικού ελέγχου φόρου μεταβίβασης ακινήτου (ΦΜΑ) ως προπαρασκευαστική πράξη στερείται εκτελεστού χαρακτήρα και προσβάλλεται απαραδέκτως, ενώ κατά τα λοιπά η κρινόμενη προσφυγή έχει ασκηθεί, εν γένει παραδεκτώς, και είναι εξεταστέα περαιτέρω στην ουσία της (πρβλ. ΣτΕ 1809/2010).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ΚΦΔ (ν.5104/2024), ορίζονται τα εξής:

«Φορολογικός έλεγχος

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 υπο λογισμό 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.

2. Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται από υπαλλήλους της Φορολογικής Διοίκησης μετά από την έκδοση εντολής ελέγχου από το αρμόδιο όργανο της Φορολογικής Διοίκησης. Ο έλεγχος ανατίθεται σε συγκεκριμένο υπάλληλο ή υπαλλήλους και περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής στοιχεία: α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων, στους οποίους ανατίθεται ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, δ) την φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, στ) τη μορφή του ελέγχου. Για τον μερικό επιτόπιο έλεγχο σε φορολογούμενους ορισμένης περιοχής ή δραστηριότητας ή που διακινούν αγαθά, η εντολή διενέργειας του ελέγχου, που εκδίδεται σύμφωνα με την παρ. 1, περιλαμβάνει, αντί των στοιχείων των περ. γ) και δ), την περιοχή του ελέγχου ή το είδος των δραστηριοτήτων των φορολογουμένων. Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.

3. Ο έλεγχος, όπως προσδιορίζεται από την εντολή ελέγχου, μπορεί να είναι πλήρης ή μερικός, ως εξής: α) Πλήρης είναι ο έλεγχος που διενεργείται για όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά

αντικείμενα, τέλη ή εισφορές, για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή φορολογικές υποθέσεις. Ο πλήρης έλεγχος είναι οριστικός για όλα τα ελεγχθέντα φορολογικά αντικείμενα και φορολογικά έτη ή διαχειριστικές ή φορολογικές περιόδους που προβλέπονται στην οικεία εντολή ελέγχου. β) Μερικός είναι ο έλεγχος που δεν συγκεντρώνει τα στοιχεία του πλήρους ελέγχου της περ. α) και διενεργείται ιδίως για συγκεκριμένα ζητήματα ή συναλλαγές μιας φορολογίας ή ενός φορολογικού αντικειμένου, τέλους ή εισφοράς ή για όλα τα φορολογικά αντικείμενα, τέλη ή εισφορές συγκεκριμένων συναλλαγών, για μια ή περισσότερες φορολογικές ή διαχειριστικές περιόδους ή ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη στα οποία αναφέρεται το προς έλεγχο φορολογικό ζήτημα ή η συναλλαγή της οικείας εντολής. Ο μερικός έλεγχος είναι οριστικός ως προς τα ελεγχθέντα φορολογικά αντικείμενα ή ζητήματα ή συναλλαγές για τα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές ή φορολογικές περιόδους που προβλέπονται στην οικεία εντολή ελέγχου.

.....

8. Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί. Η έκθεση ελέγχου δεν περιέχει διαπιστώσεις ούτε προσδιορίζει φόρο που δεν εμπίπτουν στην έκταση που προσδιορίζει η αντίστοιχη εντολή ελέγχου.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1, 3, 4, 5, 7 & 8 του ν.1521/1950, όπως κυρώθηκε, τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τον 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 αύτη 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 λοιπές 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 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.

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. ...

Άρθρον 8

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

Αν η δηλωθείσα αξία συμπίπτει με την προσωρινή, αυτή κρίνεται ειλικρινής. Αν δεν συμπίπτει, ο φορολογούμενος μέσα σε δύο (2) μήνες από τον προσδιορισμό της προσωρινής αξίας δύναται να την αποδεχθεί και να υποβάλει τροποποιητική δήλωση, η οποία θεωρείται εμπρόθεσμη. Με απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., καθορίζονται ο τρόπος, η διαδικασία υποβολής της δήλωσης, τα δικαιολογητικά, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια.

3. Σε περίπτωση που το τίμημα, σε μεταβιβαστικό συμβόλαιο, ή το εκπλειστηρίασμα, σε αναγκαστικό ή εκούσιο πλειστηριασμό, είναι μεγαλύτερο από την αντικειμενική αξία, ο φόρος επιβάλλεται στη μεγαλύτερη αξία.

4. Εν περιπτώσει μη υποβολής δηλώσεως εντός της ως άνω προθεσμίας ενεργείται έλεγχος κατά τα εν ταις οικείαις διατάξεις οριζόμενα, της ως άνω προσωρινής αξίας μη δεσμευούσης τον Οικον. Εφόρου κατά τον βάσει ελέγχου προσδιορισμόν της αγοραίας αξίας του ακινήτου συμφώνως προς τας διατάξεις του άρθρου 3, ούτε και κατά την μεταβίβασιν ετέρων πλησιοχώρων ομοειδών ακινήτων. ...».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου **41α του Ν. 1249/1982** για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας 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 τα οικόπεδα ή τα γήπεδα, ως εξής: α), β) για τον προσδιορισμό της αξίας του οικοπέδου ή γηπέδου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 3 του α.ν.1521/1950 (Φ.Ε.Κ.245 Α΄) και των άρθρων 9 και 10 του Ν.2961/2001.

Επειδή, όπως γίνεται παγίως δεκτό, αγοραία αξία, κατά την έννοια των διατάξεων του τελευταίου ως άνω νόμου, είναι η αξία που διαμορφώνεται ελεύθερα στις συναλλαγές, σύμφωνα με τον νόμο της προσφοράς και της ζήτησης, σε συνάρτηση πάντοτε με τις ειδικές συνθήκες που διαμορφώνονται στην περιοχή καθώς και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και τις ιδιομορφίες των μεταβιβαζόμενων ακινήτων (βλ. Ι. Γ. Φωτόπουλου, Η φορολογία μεταβίβασης ακινήτων, σελ. 325 επ.). Στην εφαρμογή του ως άνω αντικειμενικού συστήματος παραπέμπει, κατά περίπτωση, όταν πρόκειται να προσδιορισθεί φόρος μεταβίβασης ή κληρονομιάς ή δωρεάς και ο ν.2961/2001, με το άρθρο 10 του οποίου καθιερώνονται τρία συστήματα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζόμενων λόγω κληρονομιάς ή δωρεάς ακινήτων και συγκεκριμένα: α) η αγοραία αξία, β) το αντικειμενικό σύστημα και γ) το μικτό σύστημα, κατά περίπτωση.

Επειδή, με τον όρο «ομοειδές» εννοείται ότι το ακίνητο που χρησιμοποιείται ως συγκριτικό στοιχείο πρέπει να μοιάζει με εκείνο το οποίο θα προσδιορισθεί 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 προσδιορισθεί 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, με την 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 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 πλησιωχών και ομοειδών προς αυτά, τα οποία προκύπτουν από άλλα συμβόλαια ή κτήσεις αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή απαλλοτριώσεων ή δικαστικών διανομών ή από άλλα στοιχεία που είναι προσφορά και επαρκή και ασκούν ουσιαστική επιρροή στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας. Αν τα υπάρχοντα στοιχεία είναι απρόσφορα και ανεπαρκή ο προσδιορισμός της αγοραίας αξίας γίνεται με τη χρήση παντός μέσου.

Η Διοίκηση κατά καιρούς με λεπτομερείς οδηγίες υπέδειξε τον τρόπο και τη διαδικασία προσδιορισμού της αγοραίας αξίας των μεταβιβαζομένων ακινήτων. Εν τούτοις παρατηρείται το φαινόμενο τα ελεγκτικά όργανα της ΔΟΥ να επιδεικνύουν αυστηρότητα κατά την εκτίμηση των ακινήτων προσδιορίζοντας την ετήσια αύξηση σε ποσοστό που κυμαίνεται στο 15-20% περίπου. Ορμώμενοι ίσως από σχετική απόφαση του ΣΤΕ που εκδόθηκε σε εποχή που οι συνθήκες της αγοράς διέφεραν παντελώς των σημερινών και που αφορούσε την αγοραία αξία ενός συγκεκριμένου ακινήτου, μιας συγκεκριμένης υποθέσεως. Τούτο έχει ως αποτέλεσμα η αγοραία αξία των εκτός αντικειμενικού συστήματος ακινήτων να διαμορφώνεται διπλάσια ή και τριπλάσια της αντικειμενικής αξίας των ακινήτων των περιοχών που ισχύει το αντικειμενικό σύστημα, πράγμα που δημιουργεί άνιση φορολογική μεταχείριση και αιτιάσεις των φορολογουμένων που φθάνουν μέχρι τη διεύθυνση μας, ενώ σε πολλές περιπτώσεις οδηγούνται υποθέσεις για το θέμα αυτό στα δικαστήρια.

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 ή κτιρίων για αρχαιολογικούς σκοπούς, χώρους πράσινου, ο χαρακτηρισμός κτιρίων ως διατηρητέων κ.λπ. Συνεπώς, ο προσδιορισμός της αγοραίας αξίας των μεταβιβαζόμενων 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.

Κατόπιν των ανωτέρω πρέπει να εκλείψει το φαινόμενο της επιβολής ενιαίου ποσοστού αύξησης (15% - 20%) για κάθε είδος ακινήτου που κατά κόρον επιβάλλεται από τις αρμόδιες ΔΟΥ. Ακόμη θα πρέπει να γίνεται χρήση εκείνων των συγκριτικών στοιχείων που κατά πρόσφορο και αντικειμενικό τρόπο διαμορφώνουν τις αξίες των ακινήτων ώστε να ανταποκρίνονται στις συνθήκες της αγοράς, χωρίς να είναι απαραίτητο να γίνεται χρήση των υψηλότερων, που αφορούν μεμονωμένες και ιδιόζουσες περιπτώσεις (π.χ. συγκριτικό στοιχείο που δημιουργήθηκε λόγω λήψεως δανείου κ.λπ.).

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, περαιτέρω στην αριθ. ΠΟΛ. 1040/06.03.2018 (ΦΕΚ Β' 884/14.03.2018) του Υπουργού και της Υφυπουργού Οικονομικών καθώς και του Διοικητή της ΑΑΔΕ, ορίζονται τα κάτωθι:

«1. Στη Γενική Γραμματεία Δημόσιας Περιουσίας του Υπουργείου Οικονομικών τηρείται σε ηλεκτρονική μορφή Μητρώο Αξιών Μεταβιβάσεων Ακινήτων, το οποίο υποστηρίζεται τεχνικά από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων και Διοικητικής Υποστήριξης του Υπουργείου Οικονομικών.

2. Στο Μητρώο Αξιών Μεταβιβάσεων Ακινήτων τηρούνται στοιχεία για τις μεταβιβάσεις ακινήτων ή εμπραγμάτων δικαιωμάτων επί ακινήτων, που διενεργήθηκαν από την 1η Μαρτίου 2017 και εφεξής.

3. Αποκλειστικός σκοπός της τήρησης του Μητρώου Αξιών Μεταβιβάσεων Ακινήτων είναι η εξαγωγή στατιστικών συμπερασμάτων και η παρακολούθηση της αγοράς ακινήτων.

4. Τα στοιχεία από τις μεταβιβάσεις ακινήτων ή εμπραγμάτων δικαιωμάτων επί ακινήτων συλλέγονται κατά τα αναφερόμενα στο άρθρο 79 του ν. 4484/2017 (ΦΕΚ 110/Α/1-8-2017). Μέρος των στοιχείων αυτών δημοσιεύεται στο διαδικτυακό ιστότοπο του Υπουργείου Οικονομικών (www.minfin.gr και www.gsis.gr) μέσω ειδικής εφαρμογής που αναπτύσσεται και συντηρείται από τη Διεύθυνση Σχεδιασμού και Ανάπτυξης Εφαρμογών της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων. Η πρόσβαση στην εφαρμογή γίνεται χωρίς κωδικούς πρόσβασης.

5. Τα στοιχεία που συλλέγονται από την Α.Α.Δ.Ε. είναι:

Α) Από τον πίνακα 1 της δήλωσης στοιχείων ακινήτων (Ε9): Νομός, Δήμος ή Κοινότητα, Δημοτικό ή Κοινοτικό Διαμέρισμα, τιμή ζώνης, πλήθος προσόψεων, αριθμός οικοδομικού τετραγώνου, ένδειξη για εντός/εκτός Α.Π.Α.Α. (σύστημα Αντικειμενικού Προσδιορισμού Αξιών Ακινήτων), κατηγορία ακινήτου, κωδικός ειδικών συνθηκών, όροφος, επιφάνεια κύριων χώρων κτίσματος, επιφάνεια βοηθητικών χώρων κτίσματος, έτος κατασκευής, είδος εμπραγμάτου δικαιώματος, ποσοστό συνιδιοκτησίας, επιφάνεια οικοπέδου, είδος εμπραγμάτου δικαιώματος, ποσοστό συνιδιοκτησίας, συνολική επιφάνεια κτισμάτων στο οικόπεδο.

Β) Από την οριστικοποίηση των ηλεκτρονικών πιστοποιητικών ΕΝ.Φ.Ι.Α.: Ημερομηνία συμβολαίου, αντικειμενική αξία του ακινήτου ή του εμπραγμάτου δικαιώματος επί ακινήτου του πιστοποιητικού, συνολική αντικειμενική αξία συμβολαίου, συνολικό τίμημα συμβολαίου. Τα στοιχεία αυτά συμπληρώνονται κατά την οριστικοποίηση του πιστοποιητικού ΕΝ.Φ.Ι.Α. από τον αρμόδιο για την μνημόνευση και επισύναψη αυτού στο συμβολαιογραφικό έγγραφο.

6. Τα στοιχεία των ακινήτων που δημοσιοποιούνται είναι:

Α. Η περιοχή του ακινήτου σε επίπεδο Νομού ή Νομαρχίας και Δήμου.

Β. Η κατηγορία του ακινήτου (κατοικία ή διαμέρισμα, μονοκατοικία κ.λπ.).

Γ. Η επιφάνεια του ακινήτου (τ.μ.).

Δ. Το έτος κατασκευής του ακινήτου.

Ε. Η ημερομηνία του συμβολαίου.

Στ. Το είδος του εμπραγμάτου δικαιώματος.

Ζ. Το τίμημα του δικαιώματος.

Στις περιπτώσεις που σε Δήμο έχει πραγματοποιηθεί μια μόνο μεταβίβαση ακινήτου, τότε δεν δημοσιοποιείται ο Δήμος αλλά μόνο ο Νομός.

7. Τα στοιχεία θα τηρούνται στο Μητρώο για διάστημα δέκα (10) ετών.

8. Η λειτουργία και η χρήση του Μητρώου διενεργούνται με τρόπο που να διασφαλίζεται η ανωνυμία των εμπλεκόμενων μερών και το φορολογικό απόρρητο, εφαρμοζόμενων αναλόγως των διατάξεων των άρθρων 17 και 17Α του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170/Α/26-7-2013).».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 76 του νέου 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 στο άρθρο 77 του νέου ΚΦΔ ορίζεται:

«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 το άρθρο 9 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ.: «Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων.»

Επειδή 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 & 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.

Επειδή, εν προκειμένω η προσφεύγουσα υπέβαλε την 05.12.2019 στη Δ.Ο.Υ. Παλλήνης την με αριθ./2019 αρχική δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτου προκειμένου για την μεταβίβαση της πλήρους κυριότητας, νομής και κατοχής ποσοστού $\frac{1}{2}$ εξ αδιαιρέτου οικοπέδου επιφάνειας 399,33 τ.μ., δηλωθείσας αξίας 18.000,00 ευρώ, που βρίσκεται στην Περιφέρεια, στο Δήμο Δημοτική Ενότητα, Κοινότητα, στη θέση «.....» επί της οδού Σερίφου κατά τον τίτλο κτήσης και επί των οδών, σύμφωνα με την υπ' αριθμόν/13.11.2019 βεβαίωση της Τεχνικής Υπηρεσίας του Δήμου, στο Ο.Τ.στην επέκταση του ρυμοτομικού σχεδίου Πολεοδομικής Ενότητας «3» στο Δήμο που εγκρίθηκε με το ΦΕΚ ΑΑΠ/2016. Το ανωτέρω οικόπεδο είναι άρτιο και θα καταστεί οικοδομήσιμο μετά την κύρωση της πράξης εφαρμογής.

Βάσει της δηλωθείσας αξίας, ύψους 18.000,00 ευρώ, προσδιορίστηκε κύριος φόρος ποσού 540,00 ευρώ, πλέον δημοτικός φόρος 16,20 ευρώ, ήτοι σύνολο φόρου 556,20 ευρώ, ο οποίος βεβαιώθηκε με τον υπ' αριθ./05.12.2019 χρηματικό κατάλογο από τη Δ.Ο.Υ. Παλλήνης.

Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης εκτίμησε προσωρινά την αξία του οικοπέδου σε 59.899,50 ευρώ, λαμβάνοντας υπόψη συγκριτικά στοιχεία από το βιβλίο τιμών της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης που αφορούν στοιχεία εκτίμησης πλησιόχρων ομοειδών ακινήτων, όπως προέκυψαν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα ή κτήσεις αιτία θανάτου δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας, και συγκεκριμένα τη μεταβίβαση οικοπέδου το έτος 2019, επιφανείας 277,67 τ.μ. Ο.Τ. 123, προς 300,00 ευρώ/τ.μ., σχετική η με αριθ./2019 και/2019 δήλωση ΦΜΑ.

Κατόπιν του ανωτέρω συγκριτικού ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης εκτίμησε το υπό κρίση ακίνητο ως εξής: 399,33 τ.μ. X 300,00 ευρώ/τ.μ. = 119.799,00 ευρώ X $\frac{1}{2}$ = 59.899,50 ευρώ. Επειδή, η προσωρινή αξία του οικοπέδου, όπως προσδιορίστηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, δεν έγινε αποδεκτή από την υπόχρεο μέσα σε ανατρεπτική προθεσμία δύο μηνών από την ημερομηνία που υπεβλήθη η ως άνω δήλωση, η φορολογική αρχή επανήλθε προσδιορίζοντας εκ νέου την αγοραία αξία του κρινόμενου ακινήτου στο ως άνω ποσό.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων του ελέγχου συντάχθηκε το με αριθ./2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου το οποίο κοινοποιήθηκε νόμιμα στην προσφεύγουσα με συνημμένο τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό ΦΜΑ προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της εντός προθεσμίας είκοσι ημερών. Επί του ανωτέρω ΣΔΕ η προσφεύγουσα υπέβαλε το με αριθ. πρωτ. ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ/2024 υπόμνημα με τις αντιρρήσεις της επί των διαπιστώσεων του ελέγχου, ισχυριζόμενη ότι η δηλωθείσα αξία ήταν ακριβής όπως αποδεικνύεται από τα στοιχεία της ΑΑΔΕ αναρτημένα στην ιστοσελίδα της για ακίνητα, ανάλογου εμβαδού και χαρακτηριστικών στην ίδια περιοχή με το ακίνητο που απέκτησε, επιπλέον ισχυρίζεται ότι το συγκριτικό στοιχείο που χρησιμοποιήθηκε δεν είναι κατάλληλο και πρόσφορο, ενώ αναφέρει συγκριτικό στοιχείο πώλησης (αριθ. και ημερομηνία συμβολαίου/23.12.2019) οικοπέδου με τα ίδια περίπου χαρακτηριστικά, το οποίο βρίσκεται στην ίδια περιοχή με τίμημα πώλησης 10.000,00 ευρώ. Σχετικά με τους ανωτέρω ισχυρισμούς της προσφεύγουσας η αρμόδια φορολογική αρχή επικαλείται επιπλέον συγκριτικά στοιχεία από το βιβλίο συγκριτικών στοιχείων της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης που αφορούν μεταβιβάσεις ομοειδών ακινήτων στην ίδια περιοχή, οι αξίες των οποίων κατέστησαν οριστικές:

α) Την 13.12.2016 μεταβιβάστηκε με δωρεά, οικόπεδο εκτάσεως 282,00 τ.μ., οδός, προς 300,00 ευρώ/τ.μ. (αρ. φακέλου Ζ-..../2016).

β) Την 23.12.2016 μεταβιβάστηκε με δωρεά, οικόπεδο εκτάσεως 264,90 τ.μ., στο Ο.Τ....., προς 300,00 ευρώ/τ.μ. (αρ. φακέλου Ζ-...../2016).

γ) Την 25.04.2017 μεταβιβάστηκε, οικόπεδο εκτάσεως 393,91 τ.μ., στο Ο.Τ., οδόςπρος 300,00 ευρώ/τ.μ. (αρ. φακέλου ΦΜΑ/2017).

δ) Την 03.04.2017 μεταβιβάστηκε οικόπεδο εκτάσεως 400,20 τ.μ., στο Ο.Τ., οδόςπρος 300,00 ευρώ/τ.μ. (αρ. φακέλου ΦΜΑ/2017).

ε) Την 07.01.2020 μεταβιβάστηκε οικόπεδο εκτάσεως 226,21 τ.μ., οδός προς 300,00 ευρώ/τ.μ. (αρ. φακέλου ΦΜΑ/2020).

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος δεν έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας και προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προβάλλει τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Ο έλεγχος δεν αξιολόγησε και δεν συνεκτίμησε τις αντιρρήσεις της και δεν απάντησε επί της ουσίας στις αιτιάσεις των αντιρρήσεων της αναφορικά με το συγκριτικό που επικαλέστηκε και τα στοιχεία που επισύναψε από την ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ, το Μητρώο Αξιών Μεταβιβάσεων Ακινήτων, καθώς και την αξία του ΕΝΦΙΑ 2020.
- Τα πέντε συγκριτικά στοιχεία που χρησιμοποίησε ο έλεγχος δεν είναι κατάλληλα και πρόσφορα.
- Προς επίρρωση των ισχυρισμών της η προσφεύγουσα προσκομίζει και επικαλείται την από 26.06.2023 έκθεση εκτίμησης της αρχιτέκτονος επί ακινήτου ευρισκόμενου στη Δημοτική Ενότητα του Δήμου, στη θέση «.....», η οποία περιλαμβάνεται στην ιστοσελίδα Δημοσιεύσεων Πλειστηριασμών.

Επειδή, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στις προαναφερθείσες διατάξεις για τον προσδιορισμό της αξίας κάποιου ακινήτου λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται στοιχεία από μεταβιβάσεις παρόμοιων περιουσιακών στοιχείων τα οποία προκύπτουν από άλλα μεταβιβαστικά συμβόλαια ή από εκτιμήσεις που έγιναν για την επιβολή του φόρου κληρονομιών, δωρεών και προικών ή

από άλλες εκτιμήσεις και σε περίπτωση που δεν υπάρχουν τέτοια στοιχεία ο προσδιορισμός της αξίας γίνεται με την χρήση οποιουδήποτε άλλου αποδεικτικού μέσου. Στην προκειμένη περίπτωση η φορολογική αρχή είχε στην διάθεσή της πρόσφορα στοιχεία μεταβιβάσεων (ήτοι μεταβιβάσεις ακινήτων ομοειδών με το κρινόμενο ακίνητο, τα οποία είναι πρόσφορα τοπικά, εφόσον βρίσκονται στην ίδια περιοχή αλλά και χρονικά εφόσον οι μεταβιβάσεις πραγματοποιήθηκαν σε πολύ κοντινό χρόνο), προερχόμενα από το επίσημο βιβλίο συγκριτικών στοιχείων και συνεπώς σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Απόφαση της Διοίκησης ΠΟΛ1091/1996 προσδιόρισε την αξία βάσει αυτών. Ειδικότερα, πως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υποθέσεως, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, έλαβε υπόψη καταρχάς ένα συγκριτικό στοιχείο και συγκεκριμένα τις αριθ. φακ. και/27.06.2019 Δηλώσεις ΦΜΑ με αξία 300,00 ευρώ/τ.μ. που αφορούσαν σε μεταβίβαση εντός του έτους 2019 οικοπέδου επιφανείας 277,67 τ.μ. στο Ο.Τ. το οποίο ομοίως με το υπό κρίση ακίνητο ανήκει σε περιοχή κατά την οποία υφίσταται επέκταση του ρυμοτομικού σχεδίου Πολεοδομικής Ενότητας «3» στο Δήμο βάσει του ΦΕΚ ΑΑΠ/2016. Περαιτέρω στο βιβλίο συγκριτικών στοιχείων διαπιστώθηκε ότι ακίνητα της ίδιας περιοχής «ΑΝΘΟΥΣΑ ΕΝΤΑΞΗ ΜΕ ΑΑΠ/12.08.2016» μεταβιβάστηκαν το διάστημα από 2016-2020 με επίσης οριστική αξία 300,00 ευρώ/τ.μ.. Η προσφεύγουσα θεωρεί ότι τα εν λόγω συγκριτικά στοιχεία δεν είναι πρόσφορα τοπικά καθώς επικαλείται ότι το υπό κρίση ακίνητο δεν βρίσκεται στην ίδια περιοχή με τα ακίνητα που υφίστανται στο βιβλίο μεταβιβάσεων ωστόσο ο εν λόγω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος καθώς όλα τα ακίνητα βρίσκονται στην ίδια περιοχή ήτοι στην περιοχή «.....ΕΝΤΑΞΗ ΜΕ ΑΑΠ/12.08.2016». Πέραν των αναφερομένων ως προς την θέση των συγκριτικών στοιχείων η προσφεύγουσα δεν τεκμηριώνει ότι υφίστανται άλλες διαφοροποιήσεις στα ποιοτικά χαρακτηριστικά τους από τις οποίες να επιβεβαιώνεται ο ισχυρισμός της ότι τα ληφθέντα από το επίσημο βιβλίο συγκριτικά στοιχεία είναι μη ομοειδή και μη πρόσφορα. Ως εκ τούτου δεδομένης της ύπαρξης πρόσφορων στοιχείων (τόσο τοπικά όσο και χρονικά) από το επίσημο βιβλίο συγκριτικών στοιχείων που τηρείται στις φορολογικές αρχές και είναι διαθέσιμο και στους φορολογούμενους, ορθώς η ελεγκτική αρχή και σύμφωνα με τα οριζόμενα στις αποφάσεις και οδηγίες της Διοίκησης για τον προσδιορισμό της διοίκησης βασίσθηκε στις πληροφορίες αυτές. Σημειώνεται ότι το Βιβλίο μεταβιβάσεων που τηρείται στην φορολογική αρχή αντλεί στοιχεία από δηλώσεις (μεταβιβάσεων, κληρονομιών, δωρεών/γονικών παροχών) τα οποία αφορούν σε οριστικές αξίες προσδιορισθείσες στο πλαίσιο επιβολής φόρου, ενώ τα επικαλούμενα από την προσφεύγουσα στοιχεία προερχόμενα από την εφαρμογή του Μητρώου Αξιών Μεταβιβάσεων Ακινήτων της Γενικής Γραμματείας Δημόσιας Περιουσίας του Υπουργείου Οικονομικών, αφορούν σε στατιστικά στοιχεία και στοιχεία τιμημάτων τα οποία ενδέχεται να διαφέρουν από την αντικειμενική ή αγοραία αξία του συγκεκριμένου δικαιώματος επί ακινήτου. Ομοίως και το επικαλούμενο από την προσφεύγουσα συμβόλαιο με αριθ., η αξία που αναφέρει επίσης αφορά σε καταβληθέν τίμημα πώλησης και όχι σε οριστική αξία που έχει προσδιοριστεί από την φορολογική αρχή και έχει αποδεχτεί ο φορολογούμενος. Περαιτέρω και η επικαλούμενη από 26.06.2023 έκθεση εκτίμησης της αρχιτέκτονος αξίας ακινήτου που συντάχθηκε με σκοπό την επιβολή αναγκαστικής κατάσχεσης και διενέργειας πλειστηριασμού, την 26-06-2024 συνταχθείσα το έτος 2023 δεν δύναται να θεωρηθεί προσφορότερο από τα προαναφερθέντα στοιχεία ούτε ως προς τον χρόνο ούτε και ως προς το πλαίσιο μεταβίβασης. Τέλος και οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας που αναφέρονται στην αξία του συγκεκριμένου ακινήτου για τον υπολογισμό του ΕΝΦΙΑ απορρίπτονται ως αβάσιμοι καθώς η αξία που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4223/2013 δεν ταυτίζεται με την αξία επί της οποίας επιβάλλεται ο Φόρος Μεταβίβασης Ακινήτων.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης 09.12.2024 οικεία έκθεση ελέγχου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, και ως εκ τούτου η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **07.01.2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, κατοίκου Αττικής, οδός, αριθ. και την επικύρωση της με αριθ. /09.12.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου, για το φορολογικό έτος 2019, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου– καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση (ποσά σε ευρώ):

Φόρος Μεταβίβασης Ακινήτου

	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ-ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα αξία ακινήτου	18.000,00	59.899,50	41.899,50
Φόρος Μεταβίβασης	540,00	1.796,98	1.256,98
Δημοτικός Φόρος Ν.Δ.317/69 3%	16,20	53,90	37,70
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ		628,49	628,49
Σύνολο για καταβολή	556,20	2.479,37	1.923,17

(ως η με αριθ. /09.12.2024 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου, για το φορολογικό έτος 2019, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής)

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

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

Η Προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.