



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 04-05-2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1074

**ΤΜΗΜΑ** : Α1 Επανεξέτασης  
**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 2131604537  
**E-mail** : ded.ath@aade.gr

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:
  - α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
  - β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
  - γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
  - δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων 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 04-01-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της τραπεζικής εταιρείας με την επωνυμία «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» με ΑΦΜ ..... που εδρεύει στην Αθήνα, επί της οδού ..... αρ. ...., κατά της με αρ. .... /05-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου του Προϊσταμένου του 3ου Ελεγκτικού Κέντρου Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **04-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της τραπεζικής εταιρείας με την επωνυμία «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» με ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό ...../05-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου του Προϊσταμένου 3<sup>ου</sup> Ελεγκτικού Κέντρου Αττικής επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα επιπλέον συνολικός φόρος μεταβίβασης ύψους 170.224,77 ευρώ που συνίσταται σε κύριο φόρο 114.595,76 ευρώ και πρόστιμο λόγω ανακρίβειας 55.629,01 ευρώ.

### **ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ**

Δυνάμει της υπ' αριθμ. ....../28-04-2017 Έκθεσης Αναγκαστικής Κατάσχεσης Ακίνητης Περιουσίας, επεβλήθη αναγκαστική κατάσχεση, με επίσπευση της «..... Α.Ε.» επί ακινήτων πλήρους κυριότητας νομής και κατοχής της εταιρείας «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ .....». Μεταξύ των κατασχεθέντων ακινήτων συγκαταλέγεται και το οικοπέδο συνολικής έκτασης 1.500,00 τ.μ. στη θέση «.....» ή ..... του Δήμου ..... στο οποίο έχει ανεγερθεί εν μέρει δώροφο και εν μέρει τριώροφο επαγγελματικό κτήριο συνολικού εμβαδού 1.119,15 τ.μ. που αποτελείται από στάθμη ισογείου συνολικής επιφάνειας 501,77 τ.μ., στάθμη α' ορόφου 501,77 τ.μ. και β' ορόφου 115,61 τ.μ..

Σύμφωνα με την έκθεση εκτίμησης του προσληφθέντος πιστοποιημένου εκτιμητή ..... η εμπορική αξία του οικοπέδου μετά των ανεγερθέντων κτισμάτων ανήλθε κατά το χρόνο κατάσχεσης στο ποσό των 727.000,00 ευρώ. Κατόπιν σχετικού αιτήματος της «..... Α.Ε.» εκδόθηκε η υπ' αριθμ. ....../2018 απόφαση Μονομελούς Πρωτοδικείου ..... βάσει της οποίας κρίθηκε ότι συντρέχει μείωση της τιμής α' προσφοράς στο ποσό των 650.000,00 ευρώ και στις 26-09-2018 το ακίνητο εκπλειστηριάστηκε και κατακυρώθηκε στην «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» σύμφωνα με την υπ' αριθμ. ....../26-09-2018 Έκθεση Δημοσίου Αναγκαστικού Πλειστηριασμού. Το ακίνητο περιήλθε στην προσφεύγουσα ως καθολική διάδοχος στο σύνολο της μεταβιβαζόμενης σε αυτήν περιουσίας λόγω διάσπασης δι' απόσχισης του κλάδου της τραπεζικής δραστηριότητας της τραπεζικής εταιρείας με την επωνυμία «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ».

Κατόπιν αυτών υπεβλήθη η υπ' αριθμ. ....../03-10-2018 δήλωση Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτων στην Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς με αναγραφόμενη αξία την αξία του οικοπέδου 41.399,16 ευρώ και των ανεγερθέντων σε αυτό κτισμάτων αξίας 608.601,84 ευρώ, ήτοι συνολική αξία 650.001,00 ευρώ. Η αρμόδια φορολογική αρχή προέβη σε εκτίμηση της αξίας του ακινήτου αποτιμώντας την στο ποσό των 3.370.000,00 ευρώ αξία η οποία δεν έγινε δεκτή από την προσφεύγουσα και εκδόθηκε η με αριθμ. ....../1/9873/26-09-2022 εντολή μερικού ελέγχου της εν λόγω δήλωσης για το φορολογικό έτος 2018. Ο έλεγχος έκρινε ως ανειλικρινή την υποβληθείσα δήλωση και προέβη στην έκδοση του με αριθμ. ....../07-11-2022 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και της υπ' αριθμ. ....../1/07-11-2022 Προσωρινής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου. Η προσφεύγουσα με το με αριθμ. πρωτ. ....../28-11-2022 υπόμνημά της υπέβαλε τις απόψεις της οι οποίες δεν έγιναν δεκτές και εκδόθηκε η από 05-12-2022 οικεία Έκθεση Ελέγχου και η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την επανεξέταση και ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης και επιστροφή εντόκως του συνόλου των καταβληθέντων φόρων ισχυριζόμενη τα εξής:

1. Μη νόμιμη η επίκληση συγκριτικών στοιχείων στις περιπτώσεις ύπαρξης έκθεσης εκτίμησης Πιστοποιημένου Εκτιμητή ή άλλως δικαστικής εκτίμησης της πραγματικής εμπορικής αξίας του κρινόμενου ακινήτου, αποκτώμενου δια πλειστηριασμού.
2. Μη αποτελεσματική η άσκηση του δικαιώματος της Τράπεζας σε προηγούμενη ακρόαση εν όψει της μη συγκοινοποίησης από την ελεγκτική αρχή των επικαλούμενων συγκριτικών στοιχείων.
3. Επί του κρινόμενου από την ελεγκτική αρχή συγκριτικού στοιχείου, το υπό κρίση ακίνητο δεν τυγχάνει ομοειδές, ενώ η σύγκριση μαζί του είναι τοπικά και χρονικά απρόσφορη.
4. Αίτημα επαναπροσδιορισμού της φορολογητέας αξίας του ακινήτου κατ' εφαρμογή της ΠΟΛ 1129/2004.

#### **ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΔΕΥΤΕΡΟ ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ**

**Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».**

**Επειδή, το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης, όπως κατοχυρώνεται στο άρθρο 20 παρ.2 του Συντάγματος και η άσκησή του ρυθμίζεται στο άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, συνίσταται στη δυνατότητα του διοικούμενου, πριν από την έκδοση δυσμενούς γι' αυτόν ατομικής διοικητικής πράξης (ΣτΕ 3609/2009) να διατυπώσει τις απόψεις του, ύστερα από σχετική κλήση του από το διοικητικό όργανο.**

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ., με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο..».

**Επειδή, ο έλεγχος εξέδωσε το υπ' αριθμό ...../07-11-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) και τον με αριθμό ...../1/07-11-2022 προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μεταβίβασης ακινήτου, με το οποίο η προσφεύγουσα ενημερώθηκε για τις διαπιστώσεις του ελέγχου και κλήθηκε να υποβάλλει τις απόψεις της ως προς την έκθεση προεκτίμησης της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ. Με το με αρ. πρωτ. ....../28-11-2022 υπόμνημά της το οποίο παρατίθεται αυτούσιο στην οικεία έκθεση ελέγχου η αρμόδια φορολογική αρχή έλαβε υπόψη τις αιτιάσεις της, αφού όπως επισημαίνει και στο κεφάλαιο «ΚΡΙΣΗ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙ ΤΟΥ ΥΠΟΜΝΗΜΑΤΟΣ» και «ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ» της έκθεσης ελέγχου αιτιολογεί τους λόγους απόρριψης. Τα συγκριτικά στοιχεία παρατίθενται αναλυτικά στην έκθεση προεκτίμησης ακινήτου, στο σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου βάσει άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. και στην**

προσωρινή πράξη. Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, αναφορικά με τη μη ορθή τήρηση της διαδικασίας της προηγούμενης ακρόασης βάσει του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. και τη μη χορήγηση των συγκρίσιμων στοιχείων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

## **ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΠΡΩΤΟ ΚΑΙ ΤΡΙΤΟ ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ**

Επειδή, στο ν.1521/1950 ορίζονται τα εξής:

### **«Άρθρο 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 της αξίας αυτών..**

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

### **Άρθρο 3**

**1. Δια τον καθορισμόν της αξίας του ακινήτου ή του πραγματικού δικαιώματος επί του ακινήτου ή του πλοίου λαμβάνεται υπό όψει: .. δ) η ημέρα της εκθέσεως του πλειστηριασμού επί μεταβιβάσεως ακινήτου κ.λ.π. ενεργουμένης κατόπιν αναγκαστικού ή εκουσίου πλειστηριασμού και ...**

**2. Διά τον προσδιορισμόν της αξίας του ακινήτου ή του πραγματικού επί του ακινήτου δικαιώματος ή του πλοίου λαμβάνεται υπό όψει και συντεκτιμώνται τα στοιχεία μεταβιβάσεων παρομοίων περιουσιακών στοιχείων, τα οποία προκύπτουσιν εξ ετέρων συμβολαίων ή εξ εκτιμήσεως γενομένης δια την επιβολήν του φόρου κληρονομιών, δωρεών και προικίων ή εξ άλλων εκτιμήσεων. Εν περιπτώσει καθ' ήν ελλείπουν τα στοιχεία ταύτα ή, κατά την κρίσιν του Οικονομικού Εφόρου, τα υπάρχοντα είναι ανεπαρκή ή απρόσφορα ενεργείται υπό τούτου προσδιορισμός της αξίας διά χρήσεως παντός άλλου μέσου.**

### **Άρθρο 8**

**1. Ο φόρος μεταβιβάσεως καταβάλλεται εξ ολοκλήρου σύν τη δηλώσει.**

**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 στην 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 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 ΑΑΔΕ, καθορίζονται ο τρόπος, η διαδικασία υποβολής της δήλωσης, τα δικαιολογητικά, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια.**

**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. Εφορον 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, με το άρθρο 10 του ν. 2386/1996 ορίζονται τα εξής:

«1. Μετά το άρθρο 41 του Ν. 1249/1982 (ΦΕΚ 43 Α΄ ) προστίθεται άρθρο 41α, που έχει ως εξής:

### **"Άρθρο 41α**

**Προσδιορισμός αξίας κτισμάτων και γης**

**1. Η φορολογητέα αξία των μεταβιβαζόμενων με επαχθή αιτία ή αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής ακινήτων, που βρίσκονται σε περιοχές στις οποίες δεν έχει εφαρμοστεί το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας τους, είτε αυτές είναι εντός είτε εκτός σχεδίου πόλης, υπολογίζεται χωριστά για τα επί του οικοπέδου ή γηπέδου τυχόν υφιστάμενα κτίσματα και χωριστά για το 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 την Απόφαση ΥΠΟΙΚ 1035820/99/Β0013/ΠΟΛ.1091/21.3.1996 «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:

«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 πλησιοχώρων 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...».

.....

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**, εν προκειμένω η προσφεύγουσα απέκτησε κατόπιν πλειστηριασμού οικόπεδο εκτάσεως 1.500,00 τ.μ στο Δήμο Κηφισιάς στο Οικοδομικό τετράγωνο 1-2 (πρώην 514α) στη θέση «.....» ή «.....» εντός της βιομηχανικής ζώνης ..... Ενότητας .....του Δήμου Κηφισιάς (Π.Ε. .... Αθηνών), επί της οδού ..... μετά των υπαρχόντων και μελλοντικώς ανεγερθησομένων κτισμάτων.

Για τον υπολογισμό της αξίας του κρινόμενου ακινήτου δεδομένου ότι κατά τον χρόνο ελέγχου δεν είχε εφαρμογή στην περιοχή το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού αξίας ακινήτων, ελήφθη υπόψη από τα τηρούμενα βιβλία τιμών της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., το κάτωθι οριστικό συγκριτικό στοιχείο:

**Δήλωση Φ.Μ.Α. .... /22-12-2011:** Μεταβιβάσθηκε οικόπεδο εντός σχεδίου επιφάνειας 4.880,70 τ.μ. επί της οδού ..... με πρόσοψη σε παράπλευρο δρόμο της Ν.Ε.Ο. Αθηνών-Θεσσαλονίκης, (ΦΕΚ 589/Δ/02-06-2005 Β.Ι.Π.Α.) προς 2.000,00 ευρώ το τ.μ.. Το εν λόγω συγκριτικό στοιχείο έχει καταστεί οριστικό.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα εταιρεία με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή προκειμένου να ανεύρει επαρκή στοιχεία για να προσδιορίσει την αξία του ακινήτου έλαβε υπόψη της μόνο ένα συγκριτικό στοιχείο το οποίο δεν είναι ομοειδές.

**Επειδή**, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου η αρμόδια φορολογική αρχή προκειμένου να προσδιορίσει την αξία του υπό κρίση ακινήτου προέβη σε σχετική έρευνα στο επίσημο βιβλίο συγκριτικών στοιχείων και έλαβε υπόψη ένα συγκριτικό στοιχείο. Όπως αναφέρεται και στην έκθεση απόψεων οι πωλήσεις ακινήτων για επαγγελματική χρήση και ειδικά σε μια περιορισμένη αγορά όπως η συγκεκριμένη βιομηχανική περιοχή δεν πραγματοποιούνται σε συχνή βάση και τα ακίνητα δεν αποκτώνται για βραχεία αλλά για μακροχρόνια χρήση. Για τον λόγο αυτόν από τον έλεγχο επιλέχθηκε φάκελος ΦΜΑ που αφορά σε ακίνητο στην ίδια θέση και περιοχή με το υπό κρίση ακίνητο. Το κρινόμενο οικόπεδο εκτάσεως 1.500,00 τ.μ. μειονεκτεί ως προς την έκταση έναντι του συγκριτικού του οποίου η έκταση είναι 4.880,70 τ.μ. αλλά πλεονεκτεί ως προς την θέση καθώς είναι γωνιακό με πρόσοψη επί παράπλευρης οδού της Εθνικής Οδού ..... και με πρόσοψη επί της οδού ..... καθιστώντας το εύκολα προσβάσιμο. Επίσης, στην εισήγηση απόψεων σημειώνεται ότι η αρμόδια φορολογική αρχή θεώρησε ότι κατά τον χρόνο μεταβίβασης του εν λόγω ακινήτου η κρίση στην αγορά ακινήτων είχε ομαλοποιηθεί στην χώρα και το χρησιμοποιηθέν συγκριτικό στοιχείο έχει κριθεί ως οριστικό. Επομένως ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι το ληφθέν συγκριτικό στοιχείο είναι χρονικά και τοπικά απρόσφορο απορρίπτεται καθόσον αφενός έγινε προσαρμογή αυτού από τον έλεγχο (ως προς την θέση και την έκταση του) και επιπλέον η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει άλλο τυχόν προσφορότερο συγκριτικό στοιχείο για να αποδείξει το αντίθετο.

#### **ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΤΕΤΑΡΤΟ ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ**

**Επειδή**, στην Απόφαση ΠΟΛ1079/2004 με θέμα «Προσδιορισμός αξίας ακινήτων κατά τον έλεγχο εκκρεμών υποθέσεων στη φορολογία κεφαλαίου» ορίζονται τα εξής:

*«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:

...Γ. Εκείνες που αφορούν ακίνητα τα οποία βρίσκονται σε περιοχές όπου κατά το χρόνο φορολογίας ισχύει το μικτό σύστημα, δηλαδή υπολογίζεται χωριστά η αξία του οικοπέδου (άρθρο 10, ενότητα Γ του Νόμου 2961/2001). Στις περιπτώσεις αυτές, για τον υπολογισμό της αξίας των κτισμάτων εφαρμόζεται αντικειμενικό σύστημα, σύμφωνα με το οποίο λαμβάνονται υπόψη οι τιμές αφετηρίας κόστους ανά είδος κτιρίου και οι συντελεστές αυξομειώσής τους, που καθορίζονται με υπουργικές αποφάσεις, ενώ για το οικόπεδο λαμβάνεται υπόψη η αγοραία αξία του.

3. Παρά τη σταδιακή επέκταση και εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος, υπάρχουν ανέλεγκτες υποθέσεις στις οποίες η φορολογική υποχρέωση έχει γεννηθεί σε χρόνο προγενέστερο της εφαρμογής του στη συγκεκριμένη περιοχή και οι αξίες των ακινήτων υπολογίζονται με βάση τα συγκριτικά στοιχεία, έστω κι αν κατά το χρόνο του ελέγχου ισχύει το αντικειμενικό σύστημα. Αυτό, έχει σαν αποτέλεσμα πολύ συχνά κατά τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας να είναι αυτή μεγαλύτερη από την αντικειμενική αξία του πρώτου χρόνου της εφαρμογής και τούτο γιατί με το αντικειμενικό σύστημα οι οριζόμενες αξίες είναι - κατά τεκμήριο - πολύ μικρότερες από τις πραγματικές, αφενός γιατί αποτελούν πρόταση της διοίκησης προς τον πολίτη και αφετέρου για να καθιερωθεί το σύστημα στη συνείδηση των φορολογούμενων και να γίνει αποδεκτό από αυτούς.

4. Για το λόγο αυτό, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης και της εμπέδωσης κλίματος εμπιστοσύνης στις σχέσεις κράτους - πολίτη και επειδή σε πολλές περιοχές οι αξίες των ακινήτων που προκύπτουν με το αντικειμενικό σύστημα της πρώτης εφαρμογής είναι πολύ χαμηλότερες από τις αξίες που προσδιορίζονται με βάση τα συγκριτικά στοιχεία της περιοχής, παρακαλούμε, στις περιπτώσεις αυτές κατά τη διενέργεια του ελέγχου να λαμβάνετε υπόψη σας τόσο τα συγκριτικά στοιχεία της περιοχής όσο και τις αντικειμενικές αξίες της πρώτης εφαρμογής του συστήματος, ούτως ώστε κατά τον οριστικό προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων των υποθέσεων αυτών, αυτή να μην αποκλίνει σημαντικά από την αξία που προκύπτει κατά την πρώτη εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος στην περιοχή.».

Επειδή, στην Απόφαση ΠΟΛ1129/2004 με θέμα «Προσδιορισμός αξίας ακινήτων κατά τον έλεγχο εκκρεμών υποθέσεων στη φορολογία κεφαλαίου» ορίζονται τα εξής:

«Με την αριθ. 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) Η αξία κατά το ανωτέρω προσδιορίζεται τόσο κατά το στάδιο του ελέγχου, όσο και κατά το στάδιο του συμβιβασμού μετά, την έκδοση του οικείου φύλλου ελέγχου.».

**Επειδή, στην ΠΟΛ1123/2005 με θέμα «Προσδιορισμός αξίας ακινήτων κατά τον έλεγχο εκκρεμών υποθέσεων στη φορολογία κεφαλαίου» ορίζονται τα εξής:**

**«Με τις 1062222/198/0013/27-7-04 ΠΟΛ. 1079 και 1098592/315/001318-12-04 ΠΟΛ.1129 εγκυκλίους μας σας είχαμε δώσει οδηγίες για το πιο πάνω θέμα με στόχο την εμπέδωση κλίματος εμπιστοσύνης στις σχέσεις κράτους - πολίτη και στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης.**

**Επειδή στην υπηρεσία μας αναφέρθηκε ότι ορισμένες ΔΟΥ δεν εφαρμόζουν τις πιο πάνω διαταγές, με αποτέλεσμα την άνιση μεταχείριση των φορολογουμένων, επανερχόμεθα και σας διευκρινίζουμε ότι η εφαρμογή τους είναι υποχρεωτική για τις υπηρεσίες.».**

**Επειδή, κατά τον χρόνο διενέργειας του ελέγχου για την περιοχή στην οποία βρίσκεται το υπό κρίση ακίνητο έχει τεθεί σε εφαρμογή το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού των αξιών από 01/01/2022 (σχετική η υπ' αριθμ. .... ΕΞ2021/18.05.2021 απόφαση Υπουργού Οικονομικών 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» (Β' 2375)).**

**Σύμφωνα με τις ανωτέρω αποφάσεις και οδηγίες της Διοίκησης, ως προς τις υποθέσεις οι οποίες είναι εκκρεμείς, στην περίπτωση που 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, θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη τόσο τα συγκριτικά στοιχεία της περιοχής όσο και οι 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.**

**Η αναφορά της ελεγκτικής αρχής στην έκθεση απόψεων ότι κατά τον χρόνο μεταβίβασης του οικοπέδου δεν είχε εφαρμογή στην περιοχή το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού αξίας ακινήτων και γι' αυτό τον λόγο δεν έχει εφαρμογή η ΠΟΛ 1129/2004 δεν είναι ορθή. Η εν λόγω διαταγή αναφέρεται σε εκτίμηση οικοπέδων τα οποία κατά τον χρόνο μεταβίβασης δεν ίσχυαν αντικειμενικές αξίες και συνεπώς η αξία τους προσδιορίζεται με συγκριτικά στοιχεία ενώ κατά τον χρόνο του ελέγχου ίσχυαν οι αντικειμενικές αξίες για το εν λόγω οικόπεδο, όπως εν προκειμένω.**

**Στο πλαίσιο των ανωτέρω απεστάλη το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ..... ΕΞ2023ΕΜΠ/21-04-2023 έγγραφο της Υπηρεσίας μας προς το 3<sup>ο</sup> ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ προκειμένου να προσδιορισθεί η αντικειμενική αξία του οικοπέδου κατά την πρώτη εφαρμογή και σύμφωνα με τα περιγραφικά στοιχεία του ακινήτου όπως αυτά τηρούνται στα αρχεία της φορολογικής αρχής.**

**Σύμφωνα με το με αριθμ. πρωτ. ..../2023 (αριθμ. ΔΕΔ.....ΕΙ2023ΕΜΠ/03-05-2023) έγγραφο του 3<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ η αντικειμενική αξία του οικοπέδου προσδιορίσθηκε στο ποσό των 505.893,60 ευρώ, ενώ η αξία όπως αυτή προσδιορίσθηκε σύμφωνα με τα συγκριτικά στοιχεία είναι 3.750.000 ευρώ.**

**Η αντικειμενική του αξία κατά την 01/01/2022 για το επίμαχο οικόπεδο υπολογίστηκε ως ακολούθως:**



Τιμή ζώνης	750,00€		
Σ.Α.Ο	1,2		
Τ.Ο	211	211	(1)
Σ.Ε	1		
Κ	0,34		
Σ.Ο		1,48	(2)
Προσόψεις (2)		1,08	(3)
Επιφάνεια		1.500,00	(4)
Συνολική Αξία με αντικειμενικά κριτήρια (1) x (2) x (3) x (4)		505.893,60€	

Επειδή, κατά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής η Υπηρεσία μας πρέπει να εφαρμόσει τα οριζόμενα της ΠΟΛ 1079/27-7-2004 δεδομένου ότι η απόκλιση των ως άνω αξιών είναι σημαντική και είναι μεγαλύτερη του διπλασίου μεταξύ αντικειμενικής αξίας (κατά το έτος της πρώτης εφαρμογής του συστήματος) και της προσδιορισθείσας βάσει συγκριτικών στοιχείων αξίας, με την παρούσα Απόφαση και κατ' εφαρμογή των ως άνω Αποφάσεων της Διοίκησης, για τον οριστικό προσδιορισμό της αξίας λαμβάνεται υπόψη ο μέσος όρος των δύο αξιών ήτοι:

Αντικειμενική Αξία οικοπέδου κατά το έτος πρώτης εφαρμογής (το με αριθμ. πρωτ...../2023 έγγραφο του 3 <sup>ου</sup> ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ (αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2023ΕΜΠ/03-05-2022)	505.893,60€
Αξία βάσει συγκριτικών στοιχείων	3.750.000,00€
Σύνολο (1) και (2)	4.255.893,60€
Οριστικός προσδιορισμός της αξίας σύμφωνα με τις Αποφάσεις ΠΟΛ 1079/2004, 1129/2004 και 1123/2005 στον μέσο όρο των δύο ως άνω αξιών	2.127.946,80€

## Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της από 04-01-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς προσφυγής της τραπεζικής εταιρείας με την επωνυμία «ΤΡΑΠΕΖΑ ..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» με ΑΦΜ ....., και την τροποποίηση της με αρ. ....../05-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> Ελεγκτικού Κέντρου Αττικής.

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

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

Αριθ. Πράξης ...../05-12-2022

	<b>ΔΗΛΩΣΗΣ (1)</b>	<b>ΕΛΕΓΧΟΥ (2)</b>	<b>ΔΕΔ (3)</b>	<b>ΔΙΑΦΟΡΑ (3)- (1)</b>
<b>Αντικειμενική αξία κτίσματος</b>	608.601,84	608.601,84	608.601,84	0,00
<b>Αξία οικοπέδου</b>	41.399,16	3.750.000,00	2.127.946,80	2.086.547,64
<b>Συνολική αξία</b>	<b>650.001,00</b>	<b>4.358.601,84</b>	<b>2.736.548,64</b>	<b>2.086.547,64</b>
<b>Φόρος μεταβίβασης</b>	19.500,03	130.758,06	82.096,46	62.596,43
<b>Δημοτικός φόρος ν.3033/1954</b>	585,00	3.922,74	2.462,89	1.877,89
<b>Σύνολο φόρου</b>	<b>20.085,03</b>	<b>134.680,80</b>	<b>84.559,35</b>	<b>64.474,32</b>
<b>Πρόστιμο του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ</b>		67.340,40	42.279,68	42.279,68
<b>Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό</b>	<b>20.085,03</b>	<b>202.021,20</b>	<b>126.839,03</b>	<b>106.754,00</b>

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

**Ακριβές Αντίγραφο**  
**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος**  
**Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ**  
**ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**  
**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ**  
**ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

**Σ η μ ε ί ω σ η :** Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.