



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604552

E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 26 / 03 / 2024

Αριθμός απόφασης: 790

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

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 01-12-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου(ID:) ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατοίκου κοινότητας, Τ.Κ., κατά της με αριθ./19-10-2023 (αριθ. πρωτ./20-10-2023) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α. (έκτακτη χρησικτησία) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α. (έκτακτη χρησικτησία) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **01-12-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID:) ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με/**19-10-2023** (αριθ. πρωτ./20-10-2023) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α. (έκτακτη χρησικτησία), καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού **5.117,97 €**, πλέον πρόσθετοι φόροι (άρθ. 58 και 53 του ΚΦΔ) ποσού **1.221,65 €**, πλέον δημοτικός φόρος ποσού **153,53 €**, ήτοι σύνολο προς καταβολή **6.493,15 €**.

Ιστορικό

Με την με αριθμό/26-04-2023 εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου διενεργήθηκε έλεγχος, στην με αριθ. δήλωσης Φ.Μ.Α./2022 (Ζ-...../2022) για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας του εξ' επαχθούς αιτίας μεταβιβαζόμενου ακινήτου, η οποία υποβλήθηκε από τον παρέχων με την επίκληση έκτακτης χρησικτησίας, όπου εν συνεχεία ο προσφεύγων μεταβίβασε με γονική παροχή την ψιλή κυριότητα του ακινήτου στον υιό του

Αναλυτικότερα πρόκειται για την πλήρη κυριότητα αγροκτήματος εμβαδού **44.250,53 τ.μ.**, στη θέση «.....» της κοινότητας της δημοτικής ενότητας του Δήμου (και εκτός οικισμού), απαρτιζόμενου από ελαιώνα εμβαδού **7.503,26 τ.μ.** με εντός αυτού προσεισμική αποθήκη επιφανείας **15,65 τ.μ.** και έτερη προσεισμική αποθήκη επιφανείας **25,32 τ.μ.** και βοσκοτόπων δασικών εκτάσεων εμβαδού **36.747,27 τ.μ.**

Ο έλεγχος για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας του ακινήτου έλαβε υπόψη του τα συγκριτικά στοιχεία που είχε χρησιμοποιήσει η Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου κι επίσης αφού έλαβε υπόψη: α) ότι το εν λόγω ακίνητο αποτελεί δασική έκταση, β) ότι μειονεκτεί έναντι του συγκριτικού στοιχείου λόγω της μεγάλης έκτασης του και γ) τις νέες αντικειμενικές αξίες που ισχύουν από 01-01-2022 οι οποίες έχουν μειώσει τις αξίες των οικοπέδων εντός οικισμού, προσδιόρισε την αγοραία του αξία σε **5,00 €/τ.μ.** Η συνολική αξία του ακινήτου που προσδιόρισε ο έλεγχος ανήλθε σε **201.740,50 €**.

Τα αποτελέσματα του ελέγχου κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα, με το με αριθ./04-09-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, ο οποίος ανταποκρινόμενος μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου με το με αριθ. πρωτ./04-10-2023 "e-mail" του επισύναψε την σχετική έκθεση ελέγχου γονικής παροχής της ψιλής κυριότητας του εν λόγω ακινήτου χωρίς να παραθέσει τις απόψεις - αντιρρήσεις του. Ως εκ τούτου ο έλεγχος προέβη στην έκδοση της σχετικής προσβαλλόμενης πράξης.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Μ.Α./ (έκτακτη χρησικτησία), προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

-Εσφαλμένη η εκτίμηση από την Δ.Ο.Υ. του εν λόγω ακινήτου, καθώς ελήφθησαν υπόψιν στοιχεία που αφορούσαν άλλη, διακριτή κοινότητα (οικισμό) που είναι μία τουριστική περιοχή ενώ το μεταβιβαθέν ακίνητο δεν παρουσιάζει κανένα τουριστικό ενδιαφέρον, είναι ελαιοστάσιο - χωράφι, βρίσκεται μακριά από κατοικημένη περιοχή και εφάπτεται του νεκροταφείου με αποτέλεσμα να μειονεκτεί και να έχει μειωμένη εμπορική αξία.

-Δεν προκύπτει από το σώμα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης και από την **19/10/2023** έκθεση ελέγχου του αρμοδίου τμήματος της ΔΟΥ Πύργου, ότι ελήφθη υπόψιν κατά τον προσδιορισμό φόρου ότι επρόκειτο για μεταβίβαση ψιλής κυριότητας ακινήτων και όχι πλήρους κυριότητας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης» του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. [.....]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 5 του άρθρου 1 του ν.1521/1950 (Φ.Ε.Κ.294 Α΄), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζονται μεταξύ άλλων τα εξής:

«1. Εφ' εκάστης εξ' επαχθούς αιτίας μεταβιβάσεως ακινήτου ή πραγματικού επί ακινήτου ή πραγματικού επί ακινήτου δικαιώματος ως και επί μεταβιβάσεως πλοίου υπό ελληνικήν σημαίαν επιβάλλεται φόρος επί αξίας αυτών. [.....]

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. [.....]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.1521/1950 (Φ.Ε.Κ.294 Α΄), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζεται ότι:

«1. Δια τον καθορισμό της αξίας του ακινήτου ή του πραγματικού δικαιώματος επί του ακινήτου ή του πλοίου λαμβάνεται υπ' όψει :

α) [.....],

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. [.....]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 2 του ν.1521/1950 (Φ.Ε.Κ.294 Α΄), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζεται ότι:

«6. Αν σε συμβόλαιο μεταβίβασης της κυριότητας ακινήτου ή σύστασης άλλου εμπράγματος δικαιώματος σε ακίνητο, από οποιαδήποτε αιτία, γίνεται από το μεταβιβάζοντα επίκληση της κτήσης τούτου με τακτική ή έκτακτη χρησικτησία στο πρόσωπό του, εκτός από το φόρο για τη μεταβιβαστική αυτή σύμβαση, οφείλεται και φόρος μεταβίβασης για την κτήση με χρησικτησία, εκτός αν στο όνομα του μεταβιβάζοντος υπάρχει τίτλος μεταγγραμμένος για το δικαίωμα αυτό, για το οποίο έχει υποβληθεί η κατά νόμο φορολογική δήλωση ή τα οικεία βιβλία μεταγραφών έχουν καταστραφεί.

Ο φόρος μεταβίβασης, για την κτήση με χρησικτησία, υπολογίζεται στην αξία της κυριότητας του ακινήτου ή του εμπράγματος δικαιώματος του χρόνου κατάρτισης του μεταβιβαστικού συμβολαίου και βαρύνει το μεταβιβάζοντα, αφαιρουμένων των επωφελών δαπανών που έγιναν από το χρησηδεσπόζοντα.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1079/2004 με θέμα «Προσδιορισμός αξίας ακινήτων κατά τον έλεγχο εκκρεμών υποθέσεων στη φορολογία κεφαλαίου», ορίζεται ότι:

«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 εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας παρουσιάζονται οι πιο κάτω περιπτώσεις:

α. ...

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.).

Επειδή, με τον όρο «ομοειδή» θεωρούνται εκείνα τα στοιχεία που συγκρινόμενα μεταξύ τους προσομοιάζουν ως προς το είδος, τη μορφή όσο και τη χρήση τους.

Επειδή, ως προς το «πρόσφορο» των στοιχείων που χρησιμοποιούνται για να προσδιοριστεί η αγοραία αξία, η ιδιότητα αυτή πρέπει να εξετάζεται τόσο τοπικά όσο και χρονικά. «Τοπικά πρόσφορο» είναι το συγκριτικό στοιχείο που βρίσκεται κοντά στο κρινόμενο και η θέση του είναι παρόμοια με αυτό. Επιπρόσθετα, «χρονικά πρόσφορο» είναι το συγκριτικό στοιχείο που διαμορφώθηκε σε χρόνο πολύ κοντινό με εκείνον κατά τον οποίο γίνεται ο προσδιορισμός της αξίας κάποιου κληρονομιαίου στοιχείου. Ο χρόνος αυτός όπως έχει κριθεί, (βλ. ΣτΕ 123/1998) μπορεί να είναι, είτε προγενέστερος, είτε μεταγενέστερος του χρόνου που λαμβάνεται για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας κάποιου ακινήτου (Ιωάννης Φωτόπουλος «Φορολογία Κληρονομιών Δωρεών & Γονικών Παροχών» Α' τόμος σελ. 369 εκδ. 2013).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν.1521/1950, ορίζεται ότι:

«1. Ο φόρος μεταβίβασης καταβάλλεται εξ ολοκλήρου συν τη δήλωση.

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.

2Α. Εφόσον το ακίνητο βρίσκεται σε περιοχή για την οποία έχει εκδοθεί απόφαση του Υπουργού Οικονομικών για την ανάθεση σε πιστοποιημένους εκτιμητές της σύνταξης εισήγησης για τον καθορισμό των τιμών εκκίνησης, όπως ορίζεται στην παρ. 1Β του άρθρου 41 του ν. 1249/1982

(Α' 43), και δεν έχει παρέλθει εξάμηνο από την έκδοσή της, δεν ενεργείται προσωρινός προσδιορισμός της αγοραίας αξίας αυτού σύμφωνα με την παρ. 2 και εκδίδεται πράξη προσδιορισμού του φόρου με βάση τη δηλωθείσα αξία. Εντός τριών (3) μηνών από την ένταξη της περιοχής στο αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, υποβάλλεται από τον αγοραστή νέα δήλωση με βάση την αντικειμενική αξία του ακινήτου και εκδίδεται νέα πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου με συμψηφισμό του φόρου της αρχικής δήλωσης. Αν παρέλθει το εξάμηνο από την έκδοση της απόφασης της παρ. 1Β του άρθρου 41 του ν. 1249/1982 και δεν έχει εκδοθεί η απόφαση καθορισμού τιμών εκκίνησης κατά την παρ. 1Γ του άρθρου 41 του ν. 1249/1982, η αρμόδια υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης μέσα σε έναν (1) μήνα από το τέλος του εξαμήνου ενεργεί προσωρινό προσδιορισμό της αγοραίας αξίας του ακινήτου με ανάλογη εφαρμογή των οριζόμενων στην παρ. 2. Για την εφαρμογή της παρούσας, η αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών για το αντικειμενικό σύστημα

προσδιορισμού αξίας ακινήτων υποχρεούται να ενημερώνει αμελλητί τη Φορολογική Διοίκηση για την έκδοση απόφασης του Υπουργού Οικονομικών για την ανάθεση σε πιστοποιημένους εκτιμητές της σύνταξης εισήγησης για τον καθορισμό των τιμών εκκίνησης, όπως ορίζεται στην παρ. 1B του άρθρου 41 του ν. 1249/1982, για την έκδοση της απόφασης καθορισμού των τιμών στην περιοχή, καθώς και για την παρέλευση εξαμήνου χωρίς την έκδοση απόφασης καθορισμού τιμών. Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, καθορίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της παραγράφου αυτής.

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 «Προσδιορισμός αξίας κτισμάτων και γης» του Ν.1249/1982 (όπως προστέθηκε με την παρ. 1 άρθρ. 10 Ν.2386/1996), ορίζεται ότι:

«1. Η φορολογητέα αξία των μεταβιβαζόμενων με επαχθή αιτία ή αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής ακινήτων, που βρίσκονται σε περιοχές στις οποίες δεν έχει εφαρμοστεί το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας τους, είτε αυτές είναι εντός είτε εκτός σχεδίου πόλης, υπολογίζεται χωριστά για τα επί του οικοπέδου ή γηπέδου τυχόν υφιστάμενα κτίσματα και χωριστά για το οικόπεδο ή το γήπεδο, ως εξής:

α) Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των κτισμάτων εφαρμόζεται αντικειμενικό σύστημα, κατά το οποίο λαμβάνονται υπόψη τιμές αφετηρίας κόστους ανά είδος κτιρίου, οι οποίες καθορίζονται και αναπροσαρμόζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών. Οι τιμές αυτές αφετηρίας αυξάνονται ή μειώνονται με την εφαρμογή συντελεστών που προσδιορίζουν τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του υπό εκτίμηση κτιρίου, όπως το μέγεθος, την ποιότητα κατασκευής, την παλαιότητα και άλλα.

β) Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας του οικοπέδου ή γηπέδου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 3 του α.ν. 1521/1950 (ΦΕΚ 245 Α`) και των άρθρων 9 και 10 του ν.δ/τος 118/1973 (ΦΕΚ 202 Α`).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 9 και 10 του ν.2961/2001, ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 9 - Χρόνος και τρόπος προσδιορισμού αξίας

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

Άρθρο 10 - Αξία ακινήτων

A. Αγοραία αξία

Για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ίδιων ή άλλων πλησιόχωρων ομοειδών ακινήτων, που προκύπτουν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα ή κτήσεις αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας ή από απαλλοτριώσεις ή δικαστικές διανομές, η καθαρή πρόσοδος αυτών καθώς και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο, το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους.

Σε περίπτωση έλλειψης οποιουδήποτε από τα ανωτέρω στοιχεία ή εφόσον αυτά που υπάρχουν κρίνονται απρόσφορα ή ανεπαρκή, ο προσδιορισμός της αξίας αυτών γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό μέσο.

B. Αντικειμενική αξία

1. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης, που είναι καθορισμένες από πριν κατά ζώνες

ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ' είδος ακινήτου, όπως αστικό ακίνητο, μονοκατοικία, διαμέρισμα, κατάστημα, αγρόκτημα και άλλα.

Οι τιμές εκκίνησης αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων, όπως για τα διαμερίσματα η παλαιότητα, η θέση στο οικοδομικό τετράγωνο ή στον όροφο της πολυκατοικίας, για τα καταστήματα η εμπορικότητα δρόμου, το πατάρι, το υπόγειο, για τα αγροκτήματα η καλλιεργητική αξία, η τουριστική ή παραθεριστική σημασία και άλλα.

Οι τιμές εκκίνησης και οι συντελεστές αυξομείωσης τους θα καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών, μετά από εισήγηση επιτροπών που θα αποτελούνται από οικονομικούς υπαλλήλους, μηχανικούς του Υπουργείου Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημόσιων Έργων, εκπροσώπους της τοπικής αυτοδιοίκησης, εκπροσώπους του Τεχνικού Επιμελητηρίου Ελλάδας και άλλα πρόσωπα που διαθέτουν ειδικές γνώσεις ή ιδιάζουσα εμπειρία και θα συγκροτούνται με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης και Οικονομικών.

Οι κατά το προηγούμενο εδάφιο τιμές αναπροσαρμόζονται το βραδύτερο ανά διετία, με τις κατά την παράγραφο 2 αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών. [.....]

Γ. Μικτό σύστημα

1. Η φορολογητέα αξία των μεταβιβαζόμενων αιτία θανάτου 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 9 και της ενότητας Α' του άρθρου αυτού.

2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται σταδιακά, για τις περιοχές της προηγούμενης παραγράφου, ζώνες με αξία γης και συντελεστές αυξομείωσης τους, οι οποίοι προσδιορίζουν τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του οικοπέδου ή γηπέδου, όπως σχήμα, δυνατότητα εκμετάλλευσης και άλλα, ώστε να υπολογίζεται αντικειμενικά και η αξία γης. Στις περιπτώσεις αυτές δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 και της ενότητας Α' του άρθρου αυτού. [.....]»

Επειδή, περαιτέρω στο άρθρο 6 «Υπολογισμός αξίας δασών και δασικών εκτάσεων» του ν.998/1979, όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.5 του άρθρου 32 του ν.4280/2014, ορίζεται ότι:

«1. Σε κάθε περίπτωση που είναι απαραίτητο να προσδιοριστεί η αξία δάσους, δασικής έκτασης ή των εκτάσεων των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 5 του άρθρου 3 του παρόντος για οποιαδήποτε αιτία, ο προσδιορισμός αυτός ενεργείται με βάση τη θέση τους, τις παραγωγικές, προστατευτικές, υδρονομικές, αισθητικές και λοιπές λειτουργίες τους, λαμβανομένης υπ' όψιν, προκειμένου περί δάσους ή δασικής έκτασης, της, κατά νόμο, αδυναμίας χρησιμοποίησής τους για οικιστικούς σκοπούς ή άλλη εκμετάλλευση ξένη προς τον προορισμό τους. Για τον εν λόγω προσδιορισμό δεν δύναται να ληφθούν υπόψη συγκριτικά στοιχεία αναφερόμενα σε γειτονικές οικοπεδικές εκτάσεις ή έτερα στοιχεία εμφανίζοντα το δάσος ή τη δασική έκταση ή τις εκτάσεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 5 του άρθρου 3 του παρόντος, ως έχοντα οικοπεδική αξία.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1018/01-02-2018 του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Κοινοποίηση της 215/2017 γνωμοδότησης του Β' τμήματος του Ν.Σ.Κ. – Προσδιορισμός Φορολογητέας αξίας δασών», αναφέρεται ότι:

«Σας κοινοποιούμε την ΝΣΚ/2017 γνωμοδότηση του Β' τμήματος του Ν.Σ.Κ. αναφορικά με τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των δασών και δασικών εκτάσεων λόγω της κατάργησης της παρ. 2 του άρθρου 6 του ν.998/1979 και της αντικατάστασης της παρ. 1 του ιδίου άρθρου από τις διατάξεις των παρ. 5 και 6 του άρθρου 32 του ν.4280/2014, η οποία έγινε αποδεκτή από το Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

[.....] Σύμφωνα με την ανωτέρω γνωμοδότηση ο υπολογισμός της φορολογητέας αξίας δασών και δασικών εκτάσεων, όπως και των χορτολιβαδικών εκτάσεων που βρίσκονται επί ημιορεινών, ορεινών και ανώμαλων εδαφών και συγκροτούν φυσικά οικοσυστήματα αποτελούμενα από φρυγανική, ποώδη ή άλλη αυτοφυή βλάστηση ή από δασική μεν βλάστηση που δεν συνιστά δασοβιοκοινότητα καθώς και των βραχωδών ή πετρωδών εκτάσεων των ημιορεινών, ορεινών και ανώμαλων εδαφών (περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου 5 του άρθρου 3 του ν.998/1979) γίνεται κατά τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 6 του ν.998/1979, όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει, δηλαδή με βάση τη θέση τους, τις παραγωγικές, προστατευτικές, υδρονομικές, αισθητικές και λοιπές λειτουργίες τους και όχι μόνο την παραγωγή ξύλου και βοσκήσιμης ύλης, όπως μέχρι σήμερα προβλέπονταν για τα δάση. [.....]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

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

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων για ακίνητο που απέκτησε με έκτακτη χρησικτησία και σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 2 παρ. 6 του ν. 1521/1950, την 09-02-2022 υπέβαλε την με αριθ. Ζ-...../2022 (αριθ. πρωτ./11-02-2022) σχετική Δήλωση Μεταβίβασης Ακινήτου στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου. Με την με αριθμό/26-04-2023 εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου διενεργήθηκε έλεγχος, της ως άνω δήλωσης (Ζ-...../2022) για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας του εξ' επαχθούς αιτίας μεταβιβαζόμενου ακινήτου, η οποία υποβλήθηκε από τον παρέχων με την επίκληση έκτακτης χρησικτησίας, όπου εν συνεχεία ο προσφεύγων μεταβίβασε με γονική παροχή την ψιλή κυριότητα του ακινήτου στον υιό του

Συγκεκριμένα πρόκειται για την πλήρη κυριότητα αγροκτήματος εμβαδού 44.250,53 τ.μ., στη θέση «.....» της κοινότητας της δημοτικής ενότητας του Δήμου (και εκτός οικισμού), Απόσταση από την θάλασσα 1.645μ., απαρτιζομένου από ελαιώνα εμβαδού 7.503,26 τ.μ. με εντός αυτού προσεισμική αποθήκη επιφανείας 15,65 τ.μ. και έτερη προσεισμική αποθήκη επιφανείας 25,32 τ.μ. και βοσκοτόπων δασικών εκτάσεων εμβαδού 36.747,27 τ.μ., όπου σύμφωνα με το τοπογραφικό Διάγραμμα του Πολιτικού Μηχανικού με ημερομηνία κατάρτισης τον Ιανουάριο του 2022 στο οποίο αναφέρεται η υπ' αριθ. πρωτ./15-01-2021 απόφαση του Αναπλ. Προϊσταμένου της Διεύθυνσης, όπου μεταξύ άλλων, αναφέρει ότι η ανωτέρω έκταση συνολικού εμβαδού 44.250,53 στρεμμάτων, έχει λάβει το χαρακτηρισμό:

- Ως Δασική έκταση συνολικού εμβαδού 36.747,27 στρεμμάτων (βοσκότοπος)

- Ως Μη Δασική έκταση συνολικού εμβαδού 7.503,26 στρεμμάτων (ελαιώνας).

Ο έλεγχος για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας του ακινήτου έλαβε υπόψη του τα συγκριτικά στοιχεία που είχε χρησιμοποιήσει η Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου (ήτοι Φ.Μ.Α./2021 που αφορά μεταβίβαση δασικής έκτασης στον οικισμό εκτάσεως 18.858,66 τ.μ. με οριστική εκτίμηση προς 10,00 ευρώ/τ.μ.).

Επίσης ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη: α) ότι το εν λόγω ακίνητο αποτελεί δασική έκταση, β) ότι μειονεκτεί έναντι του συγκριτικού στοιχείου λόγω της μεγάλης έκτασης του και γ) τις νέες

αντικειμενικές αξίες που ισχύουν από 01-01-2022 οι οποίες έχουν μειώσει τις αξίες των οικοπέδων εντός οικισμού, προσδιόρισε την αγοραία του αξία σε 5,00 €/τ.μ..

Αναλυτικότερα ο έλεγχος προσδιόρισε:

- Αγοραία αξία του ακινήτου έκτασης 36.747,27τ.μ. X 5,00 ευρώ/τ.μ.	= 183.736,35 €
- Αγοραία αξία του ελαιώνα έκτασης 7.503,26 τ.μ. (αντικ. προσδ.)	= 15.021,53 €
- Αγοραία αξία κτίσματος -προσεισμική αποθήκη 15,65τ.μ. (αντικ. προσδ.)	= 1.139,32 €
- Αγοραία αξία κτίσματος -προσεισμική αποθήκη 25,32τ.μ. (αντικ. προσδ.)	= <u>1.843,30 €</u>
Συνολική αξία ελέγχου	201.740,50 €

Τα ως άνω αποτελέσματα του ελέγχου κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα, με το με αριθ./04-09-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, ο οποίος ανταποκρινόμενος μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου με το με αριθ. πρωτ./04-10-2023 "e-mail" του επισύναψε την σχετική έκθεση ελέγχου γονικής παροχής της ψιλής κυριότητας του εν λόγω ακινήτου στον υιό του, χωρίς ωστόσο να παραθέσει τις απόψεις – αντιρρήσεις του. Ως εκ τούτου ο έλεγχος προέβη στην έκδοση της σχετικής προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται:

-την εσφαλμένη εκτίμηση από την Δ.Ο.Υ. του εν λόγω ακινήτου, καθώς ελήφθησαν υπόψιν στοιχεία που αφορούσαν άλλη, διακριτή κοινότητα (οικισμό) που είναι μία τουριστική περιοχή ενώ το μεταβιβαθέν ακίνητο δεν παρουσιάζει κανένα τουριστικό ενδιαφέρον, είναι ελαιοστάσιο – χωράφι, βρίσκεται μακριά από κατοικημένη περιοχή και εφάπτεται του νεκροταφείου με αποτέλεσμα να μειονεκτεί και να έχει μειωμένη εμπορική αξία.

-Δεν προκύπτει από το σώμα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης και από την 19/10/2023 έκθεση ελέγχου του αρμοδίου τμήματος της ΔΟΥ Πύργου, ότι ελήφθη υπόψιν κατά τον προσδιορισμό φόρου ότι επρόκειτο για μεταβίβαση ψιλής κυριότητας ακινήτων και όχι πλήρους κυριότητας.

Επειδή, ωστόσο ο έλεγχος για τον προσδιορισμό της αξίας του υπό κρίση ακινήτου έλαβε υπόψη αφενός το ανωτέρω συγκριτικό στοιχείο αφετέρου έλαβε υπόψη και την έκταση και την θέση του υπό κρίση ακινήτου καθώς και την πωτική τάση των αντικειμενικών αξιών και περιόρισε την τιμή του. Ο προσφεύγων και ενώ αμφισβητεί την κρίση του ελέγχου πέραν των ανωτέρω γενικώς προβαλλόμενων ισχυρισμών του δεν προσκομίζει ειδικότερα και συγκεκριμένα στοιχεία συγκριτικών τιμών χαμηλότερων της προσδιορισθείσας, ώστε να τεκμηριώσει τους ισχυρισμούς του.

Περαιτέρω, ο προσφεύγων εσφαλμένα επικαλείται ότι επρόκειτο για μεταβίβαση ψιλής και όχι πλήρους κυριότητας των ακινήτων, καθώς η εν λόγω προσβαλλόμενη πράξη αφορά τον προσδιορισμό της αξίας και του αναλογούντος φόρου επί των ως άνω ακινήτων, για την απόκτηση από την πλευρά του προσφεύγοντος της πλήρους κυριότητας αυτών μέσω έκτακτης χρησιμότητας.

Σημειώνεται ότι η ψιλή κυριότητα του ως άνω ακινήτου μεταβιβάστηκε, στην συνέχεια από τον προσφεύγοντα μέσω δήλωσης γονικής παροχής (.../2022) στον υιό τουβάσει του υπ' αριθ./03-03-2022 συμβολαίου της Συμβολαιογράφου, η οποία ελέγχθηκε από την φορολογική αρχή και δεν προέκυψε φόρος προς καταβολή.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία από 19-10-2023 έκθεση ελέγχου Φ.Μ.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, βάση της κείμενης νομοθεσίας, ως εκ τούτου η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμη.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **01-12-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID:) ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, και την επικύρωση της με αριθμ.../19-10-2023 (αριθ. πρωτ./20-10-2023) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α. (έκτακτη χρησικτησία) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

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

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Συνολική αξία ακινήτου ή δικαιώματος επί του ακινήτου	31.141,30	201.740,50	201.740,50	170.599,20
Αναλογούν φόρος (3%)	934,24	6.052,21	6.052,21	5.117,97
Δημοτικός φόρος (Ν.Δ. 317/1969), 3%	28,03	181,56	181,56	153,53
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ		511,79	511,79	511,79
Τόκοι άρθρου 53 ΚΦΔ		709,86	709,86	709,86
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	962,27	7.455,42	7.455,42	6.493,15

(ως η με αριθμό/19-10-2023 (αριθ. πρωτ./20-10-2023) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α. (έκτακτη χρησικτησία))

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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