



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

**Αριθμός γνωμοδοτήσεως 4/2015**

**ΑΤΟΜΙΚΗ**

*(Άρθρο 17§2 περ. δ' του Οργανισμού ΝΣΚ, ν. 3086/2002, Α' 324)*

**Αριθμός ερωτήματος:** Το υπ' αριθμ. πρωτ. Δ13 ΦΜΑΠ 1004213 ΕΞ 2015/14-1-2015 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών (Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων/Γενική Δνση Φορολογικής Διοίκησης/Δνση Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομθεσίας/Υποδιεύθυνση Γ' Φορολογίας Κεφαλαίου-Τμήμα Α'), που υπογράφεται από την Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

**Ερώτημα:** Ληπτέα υπόψη στοιχεία-κριτήρια για τον καθορισμό της τιμής ανά τετραγωνικό μέτρο των οικοπέδων της περιφέρειας του πρώην Δήμου Νέας Μάκρης, στην οποία δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα, αποκλειστικά για τον προσδιορισμό του φόρου ακίνητης περιουσίας φυσικών προσώπων για τα έτη 2011, 2012 και 2013, ενόψει των όσων έγιναν δεκτά με την υπ' αριθμ. 3833/2014 ακυρωτική απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ).

**Γνωμοδοτών:** Αλέξανδρος Γερ. Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ.

Επί του ανωτέρω ερωτήματος, το οποίο λόγω του κατεπείγοντος δεν εισάγεται προς έκδοση γνωμοδοτήσεως στο Τμήμα του ΝΣΚ, η γνώμη μου είναι η εξής:

**I. 1.** Στην παράγραφο 1 του άρθρου 32 του ν. 3842/2010, [όπως το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου αυτής προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 24 του ν.3943/2011, Α' 66/31-3-2011, με ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2011], ορίζονται τα εξής:

«Ως φορολογητέα αξία των ακινήτων ή των εμπράγματων σε αυτά δικαιωμάτων των φυσικών προσώπων ορίζεται το γινόμενο που προκύπτει από τις τιμές εκκίνησης ή αφετηρίας, που καθορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 41 και 41Α του ν. 1249/1982, όπως ισχύει, όπου εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού αξίας ακινήτων, επί τους συντελεστές αυξομείωσης, όπως καθορίζονται κατωτέρω ανά είδος ακινήτου ή κτηρίου... Για τις περιοχές δήμων ή κοινοτήτων όπου δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα, η αξία των οικοπέδων καθορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, με βάση την κατώτερη τιμή ανά τετραγωνικό μέτρο οικοπέδου του δήμου ή της κοινότητας, όπως προκύπτει σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 3 του α.ν. 1521/1950, όπως ισχύει».

2. Εξ άλλου, το άρθρο 3 παρ. 2 του, δια του ν. 1587/1950 (Α' 294) κυρωθέντος, τροποποιηθέντος και συμπληρωθέντος, α.ν. 1521/1950 «περί φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων» (Α 245), στο οποίο παραπέμπουν οι προπαρατεθείσες διατάξεις, ορίζει τα εξής:

«Διά τον προσδιορισμόν 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 προκύπτουσιν εξ ετέρων συμβολαίων ή εξ εκτιμήσεως γενομένης διά 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 Οικονομικού Εφόρου, τα υπάρχοντα είναι ανεπαρκή ή απρόσφορα ενεργείται υπό τούτου προσδιορισμός της αξίας διά χρήσεως παντός άλλου μέσου».

II. 1. Στην προκειμένη περίπτωση, με την υπ' αριθμ. 3833/2014 απόφαση του ΣτΕ ακυρώθηκε η υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1131/5-6-2013 (Β' 1499/20-6-2013) απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών, κατά το μέρος που με αυτήν καθορίσθηκε η τιμή ανά τετραγωνικό μέτρο των οικοπέδων της περιφέρειας του πρώην Δήμου Νέας Μάκρης, στην οποία δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα, αποκλειστικά για τον προσδιορισμό του φόρου ακίνητης περιουσίας φυσικών προσώπων για τα έτη 2011, 2012 και 2013.

2. Εκ της προαναφερθείσης δικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι το δικαστήριο, ερμηνεύοντας τις προπαρατεθείσες διατάξεις, οδηγήθηκε στην κρίση του με τις εξής σκέψεις και αιτιολογίες:

α. Ο ν. 3842/2010 προβλέπει στο άρθρο 32 αυτού την εφαρμογή δύο διαφορετικών μεθόδων κανονιστικού προσδιορισμού από τον Υπουργό των Οικονομικών της φορολογητέας αξίας των ακινήτων των φυσικών προσώπων ως βάσεως επιβολής του ΦΑΠ, μιας για τα ακίνητα εντός συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας τους και μιας άλλης για τα οικοπέδα εκτός του συστήματος αυτού, κατά την οποία η αγοραία τους αξία προσδιορίζεται βάσει της «κατώτερης τιμής» ανά τετραγωνικό μέτρο συγκριτικού στοιχείου σε επίπεδο «δήμου ή κοινότητας». Και οι δύο αυτές μέθοδοι αποβλέπουν σε κοινό στόχο, τον προσδιορισμό της πραγματικής αγοραίας αξίας των εν λόγω ακινήτων, ώστε να μην φορολογείται πλασματική φορολογητέα ύλη.

β. Εν όψει του δεδομένου αυτού, ο Υπουργός των Οικονομικών, κατά την άσκηση της κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 32 του ν. 3842/2010 κανονιστικής του αρμοδιότητας προς έκδοση αποφάσεως περί καθορισμού της φορολογητέας αξίας των οικοπέδων σε περιοχές που δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα, λόγω μη εκδόσεως σχετικής προς τούτο αποφάσεώς του, όπως στην περίπτωση που έκρινε το δικαστήριο με την απόφασή του, οφείλει μεν να λαμβάνει υπόψη κατά νόμο την «κατώτερη τιμή» ανά τετραγωνικό μέτρο κατά τα ανωτέρω, δεν μπορεί, όμως, κατά την έννοια της ως άνω εξουσιοδοτικής διατάξεως, να μην συνεκτιμά και τις φορολογητέες αξίες των ακινήτων ομόρων περιοχών στις οποίες εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα, τις οποίες (αξίες) ο ίδιος έχει προηγουμένως κανονιστικά καθορίσει, κατά τα





αριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 41 του ν. 1249/1982. Και τούτο, για λόγους φορολογικής ισότητας, ώστε να αποφεύγονται περιπτώσεις ευρείας απόκλισης μεταξύ των πραγματικών αγοραίων αξιών ακινήτων που βρίσκονται στον ίδιο ευρύτερο χώρο εξαιτίας της παράλληλης εφαρμογής των δύο ανωτέρω διαφορετικών συστημάτων που, αμφότερα, απολήγουν στον κανονιστικό προσδιορισμό των φορολογητέων αξιών των ακινήτων εκ μέρους του ιδίου Υπουργού.

γ. Με βάση τα ως άνω γενόμενα δεκτά, το δικαστήριο διαπίστωσε ευρεία απόκλιση μεταξύ των τιμών των οικοπέδων, που καθορίσθηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1131/5-6-2013 απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών, στις εκτός αντικειμενικού συστήματος περιοχές του πρώην Δήμου Νέας Μάκρης και των τιμών των οικοπέδων ομόρων περιοχών του ίδιου ως άνω Δήμου, στις οποίες εφαρμόζεται αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων και καθορίσθηκαν με άλλες αποφάσεις και δη ότι οι τελευταίες αξίες ανέρχονται σε ύψος υποπολλαπλάσιο των πρώτων, χωρίς, ούτε από την κανονιστική απόφαση, ούτε από άλλα στοιχεία του φακέλου να προκύπτει ότι ο διοικητικός καθορισμός, στο πιο πάνω ύψος, της τιμής των οικοπέδων ανά τετραγωνικό μέτρο στις περιοχές του πρώην Δήμου Ν. Μάκρης, στις οποίες δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα, έγινε μετά από συνεκτίμηση και των προκυπτουσών κατ' εφαρμογήν του αντικειμενικού συστήματος φορολογητέων/αγοραίων αξιών των ακινήτων που βρίσκονται στις λοιπές όμορες περιοχές του αυτού Δήμου, στις οποίες εφαρμόζεται το τελευταίο αυτό σύστημα, είτε, εν πάση περιπτώσει, ότι, παρά την κατά τα ανωτέρω ευρεία απόκλιση, ελήφθησαν εν τέλει υπόψη και συναξιολογήθηκαν και άλλα στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι συντρέχουν πράγματι, αποχρώντες λόγοι που την δικαιολογούν, καθώς και τα δύο πιο πάνω διαφορετικά συστήματα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων οφείλουν να αποβλέπουν στην πραγματική αγοραία τους αξία. Με τα δεδομένα αυτά, το δικαστήριο έκρινε περαιτέρω, ότι δεν προκύπτει το έρεισμα της επίμαχης ρυθμίσεως της κανονιστικής αποφάσεως, ώστε να δύναται να ελεγχθεί αν εκδόθηκε εντός των ορίων της ανωτέρω νομοθετικής εξουσιοδοτήσεως και μετά ταύτα ακύρωσε την ΠΟΛ 1131/5-6-2013 απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών.

**III. α.** Στην περίπτωση κατά την οποία η διοικητική πράξη ακυρώθηκε για τυπικές πλημμέλειες, ως εν προκειμένω, η Διοίκηση δύναται, κατ' ενάσκηση της διακριτικής της ευχερείας, να επαναλάβει την κρίση της για τη ρύθμιση της συγκεκριμένης σχέσεως αναδρομικώς και να εκδώσει νέα πράξη του αυτού αντικειμένου με την ακυρωθείσα, πρέπει, όμως, να αιτιολογήσει νομίμως και επαρκώς τη νέα κρίση της, βάσει της ακυρωτικής αποφάσεως ή βάσει στοιχείων που δεν έχουν αποτελέσει αντικείμενο έρευνας και κρίσεως από τον ακυρωτικό δικαστή, ασχέτως αν τα στοιχεία αυτά ήταν γνωστά ή όχι στη Διοίκηση. Σε κάθε περίπτωση, όμως, η νέα κρίση της Διοικήσεως πρέπει να μην αντίκειται σε όσα έχουν κριθεί από την ακυρωτική απόφαση και να εκφέρεται ενόψει του νομικού και πραγματικού καθεστώτος του χρόνου

εκδόσεως της ακυρωθείσης πράξεως (ΣτΕ 3320/2003, 3214/2001 κ.ά. ΝΣΚ 24/2013).

**β.** Συναφώς προς τα ανωτέρω, σημειωτέον ότι, οι κανονιστικές πράξεις ναι μεν δεν χρήζουν αιτιολογίας εκ μέρους της Διοικήσεως, πλην όμως, ελέγχονται δικαστικώς από την άποψη της τηρήσεως των όρων της εξουσιοδοτικής διατάξεως, βάσει της οποίας εκδίδονται, καθώς και της τυχόν υπερβάσεως των ορίων της εξουσιοδοτήσεως. Προκειμένου δε να είναι εφικτός ο έλεγχος αυτός, πρέπει να περιλαμβάνονται μεταξύ των στοιχείων του φακέλου και τα εκτιμηθέντα από τη Διοίκηση στοιχεία που συνηγορούν υπέρ της εκδόσεως της κανονιστικής αποφάσεως, τα οποία είτε αναφέρονται στην εξουσιοδοτική διάταξη είτε είναι σύμφωνα με το πνεύμα και το σκοπό της (ΣτΕ 2019/2012, 2107/2009, 4192/2005, 230, 1585/2002 επταμ.). Ειδικώς δε, η εξουσιοδοτική διάταξη του άρθρου 32 του ν. 3842/2010 επιτάσσει τον καθορισμό τιμών των ακινήτων κατόπιν εκτιμήσεως στοιχείων κατά την προσδοθείσα με την υπ' αριθμ. 3833/2014 απόφαση του ΣτΕ έννοια αυτών (πρβλ και ΣτΕ 2019/2012, 3626/2010).

**IV.** Ενόψει των ως άνω γενομένων δεκτών με την υπ' αριθμ. 3833/2014 απόφαση του ΣτΕ επί της ερμηνείας και εφαρμογής των προπαρατεθεισών διατάξεων, αλλά και των όσων επισημάνθηκαν στην αμέσως προηγούμενη παράγραφο (III), ο Υπουργός των Οικονομικών, κατά την επανάσκηψη της κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 32 του ν. 3842/2010 κανονιστικής του αρμοδιότητας προς έκδοση αποφάσεως περί καθορισμού της φορολογητέας αξίας των οικοπέδων σε περιοχές του πρώην Δήμου Νέας Μάκρης, στις οποίες δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα, λόγω μη εκδόσεως σχετικής προς τούτο αποφάσεώς του, για τα έτη στα οποία αφορά η απόφαση του ΣτΕ και αποκλειστικά και μόνο για τις ανάγκες επιβολής του φόρου ακίνητης περιουσίας (ΦΑΠ) στα φυσικά πρόσωπα:

**(α)** Οφείλει να λάβει υπόψη του, κατά νόμο, την «κατώτερη τιμή» ανά τετραγωνικό μέτρο συγκριτικού στοιχείου σε περιοχές του πρώην Δήμου Νέας Μάκρης, στις οποίες δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα, όπως το στοιχείο τούτο προκύπτει σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 2 του α.ν. 1521/1950, όπως ισχύει, ενδεχομένως δ' εφόσον ελλείπουν συγκριτικά στοιχεία ή, κατά την αιτιολογημένη κρίση του Υπουργού, τα υπάρχοντα είναι ανεπαρκή ή απρόσφορα, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας, πρέπει να λάβει υπόψη και να αξιολογήσει και άλλα πρόσφορα στοιχεία. Τέτοια στοιχεία-κριτήρια είναι τα ποιοτικά χαρακτηριστικά των ακινήτων, οι προβλεπόμενες σε αυτά χρήσεις, οι συνθήκες που επικρατούν στην αγορά των ακινήτων, όπως η κινητικότητα, οι ρυθμοί κλιμάκωσης των τιμών (υποχώρηση-άνοδος), η οικονομική συγκυρία και τα οποία (στοιχεία) μπορούν να αντλούνται από πιστωτικά ιδρύματα ή άλλους φορείς σχετικούς με την αγοραπωλησία ακινήτων (κτηματομεσιτικά γραφεία, κλπ).

**(β)** Επιπροσθέτως των ανωτέρω οφείλει να συνεκτιμήσει οπωσδήποτε - και τούτο πρέπει να προκύπτει από την υπουργική απόφαση, ή από άλλα στοιχεία του φακέλου - και τις φορολογητέες αξίες



των ακινήτων ομόρων περιοχών του πρώην Δήμου Νέας Μάκρης, όπου εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα, τις οποίες (αξίες) ο ίδιος έχει προηγουμένως κανονιστικά καθορίσει, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 41 του ν. 1249/1982.

(γ) Ενδεχομένως δ' εφόσον, μεταξύ των αξιών που θα καθορίσει ο Υπουργός για τα ακίνητα περιοχών του πρώην Δήμου Νέας Μάκρης, στις οποίες δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα και εκείνων που ο ίδιος έχει καθορίσει για τα ακίνητα ομόρων περιοχών του ίδιου Δήμου, στις οποίες εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα, παρουσιάζεται ευρεία απόκλιση, πρέπει να προκύπτει, από την υπουργική απόφαση, ή από άλλα στοιχεία του φακέλου, ότι λήφθηκαν υπόψη και συναξιολογήθηκαν στοιχεία, στα οποία δόθηκε μεγαλύτερη βαρύτητα και από τα οποία να προκύπτει ότι συντρέχουν, πράγματι, αποχρώντες λόγοι που δικαιολογούν την απόκλιση.

V. Κατ' ακολουθίαν των προεκτεθέντων, στο τεθέν ερώτημα αρμόζει η ως άνω αναλυτικώς διδομένη στην παράγραφο IV της παρούσης.



Αθήνα, 19<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2015

Ο γνωμοδοτών

Αλέξανδρος Γερ. Καραγιάννης  
 Αντιπρόεδρος ΝΣΚ