



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604554

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 15/2/2021

Αριθμός απόφασης 599

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

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. Την ΠΟΛ 1064/2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016 /30.08.2016(ΦΕΚ Β 2759 / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 16/10/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του της του ΑΦΜ κατοίκου του δήμου κατά της από 18/9/2020 πράξης προσδιορισμού προσωρινής αξίας ακινήτου επί της με αρ. /2020 δήλωσης μεταβίβασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 16/10/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υποβολή της υπ. αρ./2020 δήλωσης φόρου μεταβίβασης ακινήτου, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ, κατεβλήθη από την προσφεύγουσα ο αναλογών φόρος ποσού 1.853,99€ με βάση την δηλωθείσα αξία του ακινήτου.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η προσφεύγουσα απέκτησε με χρησικτησία ένα αδόμητο οικόπεδο εμβαδού 1.874,99τ.μ. που βρίσκεται στον οικισμό «.....» στις—..... και δήλωσε ως αξία του ακινήτου το ποσό των 59.999,68€ και κατέβαλε τον αναλογούντα φόρο μεταβίβασης ποσού 1.853,99€.

Η αρμόδια υπηρεσία προέβη επί του σώματος της δήλωσης, σε προεκτίμηση της αγοραίας αξίας του δηλωθέντος ακινήτου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν.1587/1950, και βασίστηκε σε δύο συγκριτικά στοιχεία τα οποία έκρινε ως πιο πρόσφορα ως προς τη θέση, το μέγεθος και ως προς τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά τους σε σχέση με το κρινόμενο ακίνητο ήτοι:

1. Με την υπ' αριθμό δήλωση ΦΜΑ/2020 εντός ορίων οικισμού
..... μεταβιβάστηκε οικόπεδο 1.474,58τ.μ X $\frac{1}{2}$ =737,29τ.μ. προς 31€/τ.μ., λόγω χρόνου.
2. Με την υπ' αριθμό δήλωση ΦΜΑ/2019 εντός ορίων οικισμού
..... μεταβιβάστηκε οικόπεδο 950,94τ.μ. προς 334,61€/τ.μ., λόγω χρόνου.

Στη συνέχεια, αφού έλαβε υπόψη ότι το κρινόμενο μειονεκτεί όσον αφορά το δεύτερο συγκριτικό λόγω επιφάνειας και λόγω ότι είναι αδόμητο (οικόπεδο με διώροφη κατοικία και παραρτήματα) ενώ πλεονεκτεί όσον αφορά την θέση (επί της επαρχιακής) προσδιόρισε την αγοραία αξία του κρινόμενου στα 120€/τ.μ., ήτοι συνολική αξία 224.998,80€ (1.874,99τ.μ. X 120,00€/τ.μ.) η οποία δεν έγινε αποδεκτή από την προσφεύγουσα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της αξίας της προεκτίμησης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

Η αξία του ακινήτου που προσδιορίστηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. στο ποσό των 224.998,80€ είναι εξωπραγματική. Το γειτονικό οικόπεδο που φέρει τα ίδια χαρακτηριστικά με το δικό της, πωλήθηκε έναντι τιμήματος 60.000€ με το υπ. αρ./2019 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Το ληφθέν συγκριτικό δεν είναι πρόσφορο, διότι η τοποθεσία στην οποία βρίσκεται το κρινόμενο δεν είναι παραθαλάσσια και δεν έχει στο ελάχιστο θέα προς την θάλασσα.

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 63 «Ειδική Διοικητική Διαδικασία -Ενδικοφανής προσφυγή» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013): «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης,

οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης.»

Επειδή στο άρθρο 63 «Ειδική Διοικητική Διαδικασία-Ενδικοφανής προσφυγή» παρ.8 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013) ορίζεται ότι: «κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας ... Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 της ΠΟΛ.1064/ 12-04-2017 (ΦΕΚ 1440/27-04-2017, Τεύχος Β') Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. «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»: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από 1.1.2014 και εφεξής, σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 2 του ν. 4174/2013) οφείλει, πριν από την προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο β' εδ. της παρ. 1 του άρθρου 35 και στο στ' εδ. της παρ. 1 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ...».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1 του Ν.1587/1950, ο οποίος κύρωσε τον του Α.Ν. 1521/1950, ορίζεται ότι: «1. Εφ' εκάστης εξ επαχθούς αιτίας μεταβιβάσεως ακινήτου ή πραγματικού επί ακινήτου δικαιώματος ... επιβάλλεται φόρος επί της αξίας αυτών ... 4. Ως αξία λογίζεται η αγοραία αξία την οποία έχει το ακίνητο ... κατά την ημέρα της μεταβιβάσεώς των» και στην παράγραφο 2 του άρθρου 3 του ίδιου νόμου: «2. Δια τον προσδιορισμό της αξίας του ακινήτου ή ... 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»

Επιπλέον, σύμφωνα με το άρθρο 8 παρ. 2, 3 και 4 του ίδιου νόμου ορίζεται: «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.

... 3. Σε περίπτωση που το τίμημα, σε μεταβιβαστικό συμβόλαιο, ή το εκπλειστηρίασμα, σε αναγκαστικό ή εκούσιο πλειστηριασμό, είναι μεγαλύτερα από την αξία, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, ο φόρος επιβάλλεται στη μεγαλύτερη αξία. 4. **Σε περίπτωση που δεν υποβληθεί δήλωση μέσα στην ανωτέρω προθεσμία, ενεργείται έλεγχος σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις, χωρίς η ανωτέρω προσωρινή αξία να δεσμεύει τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας του ακινήτου κατόπιν ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3, ούτε και κατά τη μεταβίβαση άλλων πλησιόχωρων ομοειδών ακινήτων».**

Από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι στις περιοχές που εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα, κατά την υποβολή της δήλωσης Φ.Μ.Α., ο φορολογούμενος υποχρεούται να αναγράφει σε αυτή την αντικειμενική αξία του μεταβιβαζόμενου ακινήτου, βάσει της οποίας καταβάλει εφάπαξ το φόρο που αναλογεί. Σε περίπτωση που το τίμημα είναι μεγαλύτερο της αντικειμενικής αξίας, ο φόρος υπολογίζεται επί του τιμήματος.

Στις υπόλοιπες περιοχές που δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα, όπως εν προκειμένω, κατά την υποβολή της δήλωσης, ο φορολογούμενος καταβάλει εξ ολοκλήρου το φόρο που αναλογεί με βάση την αξία που δήλωσε. Κατά την υποβολή της δήλωσης και μέσα σε προθεσμία πέντε (5) εργασίμων ημερών, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. προσδιορίζει προσωρινά την αγοραία αξία του ακινήτου και ο αγοραστής έχει πλέον το δικαίωμα μέσα σε δίμηνη ανατρεπτική προθεσμία από την ημερομηνία παραλαβής της δήλωσης να υποβάλει συμπληρωματική δήλωση σύμφωνα με την ορισθείσα προσωρινή αξία και να καταβάλει χωρίς πρόστιμο τους αναλογούντες φόρους. Σε περίπτωση που δεν υποβάλει την πιο πάνω συμπληρωματική δήλωση, ενεργείται έλεγχος από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. για τον προσδιορισμό της αξίας, χωρίς να τον δεσμεύει πλέον η προεκτίμηση και στη συνέχεια εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.

Κατά της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, ο φορολογούμενος έχει δικαίωμα να υποβάλει εντός τριάντα ημερών από την κοινοποίησή της, ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών και μετά την έκδοση της σχετικής απόφασης ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στα διοικητικά δικαστήρια.

Επειδή η προσφεύγουσα προσβάλλει την προεκτίμηση (προσωρινό προσδιορισμό) της Δ.Ο.Υ. Ρόδου που αφορά την αγοραία αξία του ακινήτου που προσδιορίστηκε στην υπ' αριθ./2020 δήλωσης μεταβίβασης ακινήτου, την οποία θα εδύνατο **να αποδεχθεί (δεν είναι υποχρεωμένη)** και για την οποία έχει το δικαίωμα μέσα σε δίμηνη ανατρεπτική προθεσμία από την ημερομηνία παραλαβής της δήλωσης να υποβάλει συμπληρωματική δήλωση σύμφωνα με την ορισθείσα προσωρινή αξία και να καταβάλει χωρίς πρόστιμο, τον αναλογούντα φόρο. **Επομένως, η ανωτέρω προσβαλλόμενη προεκτίμηση της αγοραίας αξίας ακινήτου, η οποία δεν προσδιορίζει ούτε το ποσό του αναλογούντος φόρου, στερείται εκτελεστότητας δηλαδή της δυνατότητας άσκησης διοικητικού καταναγκασμού από πλευράς της Διοίκησης που είναι το βασικό χαρακτηριστικό της εκτελεστής διοικητικής πράξης.** Εξάλλου, η προσφεύγουσα δεν στερείται του δικαιώματος της για δικαστική προστασία, αφού κατά τη διαδικασία του ελέγχου που θα επακολουθήσει έχει το δικαίωμα ν' υποβάλλει τις απόψεις της για την αγοραία αξία του ακινήτου και επιπλέον να προσβάλλει την οριστική πράξη ΦΜΑ, που θα εκδοθεί κατόπιν ελέγχου, με ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της ΔΕΔ ή με δικαστική προσφυγή στα αρμόδια Δικαστήρια.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 25 του ν.2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας) που αφορά την ειδική διοικητική προσφυγή-ενδικοφανή προσφυγή ορίζεται: «1. Όπου προβλέπεται από ειδικές διατάξεις, ο ενδιαφερόμενος, για την αποκατάσταση υλικής ή ηθικής βλάβης των έννομων συμφερόντων του που προκαλείται από διοικητική πράξη, μπορεί, με προσφυγή του, η οποία ασκείται ενώπιον του προβλεπόμενου από τις διατάξεις αυτές διοικητικού οργάνου και μέσα στην οριζόμενη από τις ίδιες προθεσμία, να ζητήσει, κατά περίπτωση, την ακύρωση ή την τροποποίηση της πράξης ...» και στο άρθρο 30 του ίδιου νόμου: **«Όπου στον Κώδικα αναφέρεται ο όρος "διοικητική πράξη, νοείται η εκτελεστή διοικητική πράξη».**

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 45 του ν.4174/2013 που αφορά τους εκτελεστούς τίτλους, ορίζεται: «2.Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι: α) στην περίπτωση άμεσου προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης, β) στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου, γ) στην περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου, δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, ε) στην περίπτωση προληπτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, στ) σε περίπτωση έκδοσης οριστικής δικαστικής απόφασης, η απόφαση αυτή, ζ) σε περίπτωση επιβολής προστίμων οι αντίστοιχες πράξεις, η) σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης. θ) σε περίπτωση Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού, η απόφαση Αμοιβαίου Διακανονισμού. ι) στην περίπτωση του άρθρου 63B, η πράξη ακύρωσης ή τροποποίησης που εκδίδεται σύμφωνα με το άρθρο αυτό».

Από τις ανωτέρω διατάξεις καθίσταται σαφές ότι η ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ασκείται μόνο κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, οι οποίες υπάγονται στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει και στρέφεται κατά εκτελεστών διοικητικών πράξεων.

Επειδή κατά συνέπεια, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή του αρθρ. 63 του ν.4174/2013 ασκήθηκε απαραδέκτως, καθώς η προσβαλλόμενη με την ενδικοφανή πράξη, δηλαδή η από 18.09.2020 προεκτίμηση της αγοραίας αξίας του ακινήτου επί της υπ' αριθ./2020 δήλωσης μεταβίβασης ακινήτου, στερείται εκτελεστότητας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 16/10/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του της του, ΑΦΜ, κατά της από 18/9/2020 πράξης προσδιορισμού προσωρινής αξίας ακινήτου επί της με αρ./2020 δήλωσης μεταβίβασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ ως απαράδεκτης.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ 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.