



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 12-02-2018

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης:462

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333267
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
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' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από 18/10/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με ΑΦΜ:....., κατά
 - α)Της με αριθμό ειδοποίησης/27-09-2017 (αρ.δήλωσης) πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας φυσικών προσώπων (Φ.Α.Π.) έτους 2012 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης,
 - β)Της με αριθμό ειδοποίησης/27-09-2017 (αρ.δήλωσης) πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας φυσικών προσώπων (Φ.Α.Π.) έτους 2013 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης,

γ)Της με αριθμό ειδοποίησης/18-09-2017 (αρ.δήλωσης) πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Ν 4223/2013 έτους 2014 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης,
δ)Της με αριθμό ειδοποίησης/18-09-2017 (αρ.δήλωσης) πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Ν 4223/2013 έτους 2015 του προϊσταμένου της ΔΟΥ ... Θεσσαλονίκης και
ε)Της με αριθμό ειδοποίησης/18-09-2017 (αρ.δήλωσης) πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Ν 4223/2013 έτους 2016 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης, και τα προσκομιζόμενα σχετικά έγγραφα.

4. α)Τη με αριθμό ειδοποίησης/27-09-2017 (αρ.δήλωσης) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας φυσικών προσώπων (Φ.Α.Π.) έτους 2012 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης,

β)Τη με αριθμό ειδοποίησης/27-09-2017 (αρ.δήλωσης) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας φυσικών προσώπων (Φ.Α.Π.) έτους 2013 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης,

γ)Τη με αριθμό ειδοποίησης/18-09-2017 (αρ.δήλωσης) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Ν 4223/2013 έτους 2014 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης,

δ)Της με αριθμό ειδοποίησης/18-09-2017 (αρ.δήλωσης) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Ν 4223/2013 έτους 2015 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης και

ε)Τη με αριθμό ειδοποίησης/18-09-2017 (αρ.δήλωσης) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Ν 4223/2013 έτους 2016 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Το με αριθμό πρωτ.εισερχομένου ΔΕΔ ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙ 2018 ΕΜΠ έγγραφο «Αποστολή Συμπληρωματικών Στοιχείων» της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18-10-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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:

1)Με τη με αριθμό ειδοποίησης/27-09-2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας προέκυψε για την προσφεύγουσα ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 13.354,05€ (ποσό ΦΑΠ 9.839,60€ πλέον ποσού εκπροθέσμου 3.514,45€). Ειδικότερα, για το έτος 2012 εκδόθηκε το από 30-07-2013 αρχικό εκκαθαριστικό ΦΑΠ (αρ.δήλωσης) ποσού ΦΑΠ 3.673,89€. Στη συνέχεια με την υποβολή της από 12-09-2017 συμπληρωματικής δήλωσης Ε9 εκδόθηκε το από 15-09-2017 εκκαθαριστικό (αρ.δήλωσης) με το οποίο προέκυψε επιπλέον ποσό 12.906,89€ (ποσό ΦΑΠ 11.894,84€ πλέον ποσού εκπροθέσμου 4.685,94€) και έτσι το τελικό ποσό ανήλθε στα 16.580,78€. Ακολούθησε η από 18-09-2017 συμπληρωματική δήλωση Ε9 δυνάμει της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

2) Με τη με αριθμό ειδοποίησης/27-09-2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας προέκυψε για την προσφεύγουσα ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 12.799,14€ (ποσό ΦΑΠ 9.839,60€ πλέον ποσού εκπροθέσμου 2.959,54€). Ειδικότερα, για το έτος 2013 εκδόθηκε το από 30-09-2013 αρχικό εκκαθαριστικό ΦΑΠ (αρ.δήλωσης) ποσού 3.673,89€. Στη συνέχεια με την υποβολή της από 12-09-2017 συμπληρωματικής δήλωσης Ε9 εκδόθηκε το από 15-09-2017 εκκαθαριστικό (αρ.δήλωσης) με το οποίο προέκυψε επιπλέον ποσό 12.167,01€ (ποσό ΦΑΠ 11.894,84€ πλέον ποσού εκπροθέσμου 3.946,06€) και έτσι το τελικό ποσό ανήλθε στα 15.840,90€. Ακολούθησε η από 18-09-2017 συμπληρωματική δήλωση Ε9 δυνάμει της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

3) Με τη με αριθμό ειδοποίησης/18-09-2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Ν 4223/2013 προέκυψε για την προσφεύγουσα ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 8.604,19€ (κύριος φόρος 3.174,51€ πλέον συμπληρωματικού φόρου 5.429,68€). Ειδικότερα, για το έτος 2014 εκδόθηκε το από 31-07-2014 αρχικό εκκαθαριστικό ΕΝΦΙΑ (αρ.δήλωσης) ποσού 6.121,01€ (κύριος φόρος 3.174,51€ πλέον συμπληρωματικού φόρου 2.946,50€). Στη συνέχεια με την υποβολή της από 12-09-2017 συμπληρωματικής δήλωσης Ε9 εκδόθηκε το από 12-09-2017 εκκαθαριστικό (αρ.δήλωσης) με το οποίο το τελικό ποσό ανήλθε στις 16.847,94€ (κύριος φόρος 5.753,10 πλέον συμπληρωματικού φόρου 11.094,84€). Με την υποβολή της από 14-09-2017 συμπληρωματικής δήλωσης Ε9 εκδόθηκε το από 14-09-2017 εκκαθαριστικό (αρ.δήλωσης) και το τελικό ποσό διαμορφώθηκε στις 9.055,81€ (κύριος φόρος 3.174,51€ πλέον συμπληρωματικού φόρου 5.881,30€). Ακολούθησε η από 18-09-2017 συμπληρωματική δήλωση Ε9 δυνάμει της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

4) Με τη με αριθμό ειδοποίησης/18-09-2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Ν 4223/2013 προέκυψε για την προσφεύγουσα ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 8.604,19€ (κύριος φόρος 3.174,51€ πλέον συμπληρωματικού φόρου 5.429,68€). Ειδικότερα, για το έτος 2015 εκδόθηκε το από 20-10-2015 αρχικό εκκαθαριστικό ΕΝΦΙΑ (αρ.δήλωσης) ποσού 6.121,01€ (κύριος φόρος 3.174,51€ πλέον συμπληρωματικού φόρου 2.946,50€). Στη συνέχεια με την υποβολή της από 12-09-2017 συμπληρωματικής δήλωσης Ε9 εκδόθηκε το από 12-09-2017 εκκαθαριστικό (αρ.δήλωσης) με το οποίο το τελικό ποσό ανήλθε στις 16.847,94€ (κύριος φόρος 5.753,10€ πλέον συμπληρωματικού φόρου 11.094,84€). Με την υποβολή της από 14-09-2017 συμπληρωματικής δήλωσης Ε9 εκδόθηκε το από 14-09-2017 εκκαθαριστικό (αρ.δήλωσης) και το τελικό ποσό διαμορφώθηκε στις 9.055,81€ (κύριος φόρος 3.174,51€ πλέον συμπληρωματικού φόρου 5.881,30€). Ακολούθησε η από 18-09-2017 συμπληρωματική δήλωση Ε9 δυνάμει της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

5) Με τη με αριθμό ειδοποίησης/18-09-2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Ν 4223/2013 προέκυψε για την προσφεύγουσα ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 6.690,21€ (κύριος φόρος 2.610,15€ πλέον συμπληρωματικού φόρου 4.080,06€). Ειδικότερα, για το έτος 2016 εκδόθηκε το από 28-08-2016 αρχικό εκκαθαριστικό ΕΝΦΙΑ (αρ.δήλωσης) ποσού 4.919,43€ (κύριος φόρος 2.610,15€ πλέον συμπληρωματικού φόρου 2.309,28€). Στη

συνέχεια με την υποβολή της από 12-09-2017 συμπληρωματικής δήλωσης Ε9 εκδόθηκε το από 12-09-2017 εκκαθαριστικό (αρ.δήλωσης) με το οποίο το τελικό ποσό ανήλθε στις 12.522,43€ (κύριος φόρος 4.518,30€ πλέον συμπληρωματικού φόρου 8.004,13€). Με την υποβολή της από 14-09-2017 συμπληρωματικής δήλωσης Ε9 εκδόθηκε το από 14-09-2017 εκκαθαριστικό (αρ.δήλωσης) και το τελικό ποσό διαμορφώθηκε στις 7.086,67€ (κύριος φόρος 2.610,15€ πλέον συμπληρωματικού φόρου 4.476,52€). Ακολούθησε η από 18-09-2017 συμπληρωματική δήλωση Ε9 δυνάμει της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της ζητά:

1α)Να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας για τα έτη 2012 και 2013 εφαρμόζοντας μηδενικό συντελεστή ειδικών συνθηκών επί των τριών υπό απαλλοτρίωση οικοπέδων της και

β) Να της επιστραφεί ως αχρεωστήτως καταβληθείσα η χρηματική διαφορά που θα προκύψει μεταξύ των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΑΠ ετών 2012 και 2013 και των νέων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΑΠ που θα εκδοθούν.

2α)Να μεταρρυθμιστούν-τροποποιηθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Ν 4223/2013 των ετών 2014, 2015 και 2016 με σκοπό να εξαιρεθούν από την επιβολή του συμπληρωματικού φόρου τα τρία υπό απαλλοτρίωση οικόπεδά της και

β) Να της επιστραφεί ως αχρεωστήτως καταβληθείσα η χρηματική διαφορά που θα προκύψει μεταξύ των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Ν 4223/2013 των ετών 2014, 2015 και 2016 και των νέων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Ν 4223/2013 που θα εκδοθούν,

ισχυριζόμενη ότι:

- 1) Οι προσβαλλόμενες Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΑΠ των ετών 2012 και 2013 είναι μη νόμιμες και ακυρωτέες διότι εκδόθηκαν κατά παράβαση κατ'ουσίαν διάταξης νόμου και συγκεκριμένα λόγω εσφαλμένης ερμηνείας και πλημμελούς εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 4 παρ.5, 78 παρ.1 και 17 του Συντάγματος καθώς και του άρθρου 1 παρ.1 του Α' Προσθέτου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ. Ειδικότερα, τρία οικόπεδα της προσφεύγουσας είναι δεσμευμένα (χαρακτηρισμένα) με ενέργειες της Διοίκησης ως φορέα απαλλοτρίωσης για υπέρμετρο χρονικό διάστημα (33 και πλέον ετών), με αποτέλεσμα να στερείται του δικαιώματος χρήσης και εν γένει εκμετάλλευσής τους. Η επιβολή φόρου σε αυτά τα ακίνητα συνιστά υπέρμετρη επιβάρυνση της ιδιοκτησίας κατά παράβαση των διατάξεων του Συντάγματος.
- 2) Οι προσβαλλόμενες Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ν 4223/2013 των ετών 2014, 2015 και 2016, είναι μη νόμιμες και ακυρωτέες, διότι εκδόθηκαν κατά παράβαση κατ'ουσίαν διάταξης νόμου και συγκεκριμένα λόγω εσφαλμένης ερμηνείας και πλημμελούς εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 3 παρ.2 α, β και γ του Ν 4223/2013. Ειδικότερα, τρία οικόπεδα της προσφεύγουσας είναι δεσμευμένα (χαρακτηρισμένα) με ενέργειες της Διοίκησης ως φορέα απαλλοτρίωσης για υπέρμετρο χρονικό διάστημα (33 και πλέον ετών),

με αποτέλεσμα να στερείται του δικαιώματος χρήσης και εν γένει εκμετάλλευσής τους. Τα εν λόγω ακίνητα έπρεπε να απαλλαχθούν τόσο του κυρίου όσο και του συμπληρωματικού φόρου.

- 3) Οι προσβαλλόμενες Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ν 4223/2013 των ετών 2014, 2015 και 2016, είναι μη νόμιμες και ακυρωτές, διότι εκδόθηκαν κατά παράβαση των άρθρων 4 παρ.5, 78 παρ.1 και 17 του Συντάγματος καθώς και του άρθρου 1 παρ.1 του Α΄ Προσθέτου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ. Η επιβολή φόρου σε αυτά τα ακίνητα που οδηγεί σε υπερβολική επιβάρυνση του φορολογούμενου παραβιάζει το δικαίωμα της ιδιοκτησίας.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 του Ν 3842/2010 " 1. Από το έτος 2010 και για κάθε επόμενο, επιβάλλεται φόρος στην ακίνητη περιουσία που βρίσκεται στην Ελλάδα και ανήκει σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα την 1 η Ιανουαρίου κάθε έτους.

2. Στην έννοια του όρου ακίνητη περιουσία, για την εφαρμογή του νόμου αυτού, περιλαμβάνονται:

α) Το δικαίωμα της πλήρους και της ψιλής κυριότητας, της επικαρπίας και της οίκησης επί ακινήτων.

β) Το δικαίωμα της αποκλειστικής χρήσης θέσεων στάθμευσης, βοηθητικών χώρων και κολυμβητικών δεξαμενών που βρίσκονται σε κοινόκτητο τμήμα υπογείου, πυλωτής, δώματος ή ακάλυπτου χώρου οικοδομής, των πιο πάνω ακινήτων.

3. Για την επιβολή του φόρου η έννοια των ακινήτων και των εμπραγμάτων δικαιωμάτων λαμβάνεται κατά τον Αστικό Κώδικα."

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 29 του Ν 3842/2010 ορίζεται ότι "1. Απαλλάσσονται από το φόρο: α) Τα γήπεδα εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμού που ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα.

β) Τα δάση και οι δασικές εκτάσεις.

γ) Τα ακίνητα που ανήκουν σε ξένα κράτη και τα οποία χρησιμοποιούνται για την εγκατάσταση των πρεσβειών και προξενείων αυτών, καθώς και σε ξένους πρεσβευτές και λοιπούς διπλωματικούς αντιπροσώπους και πράκτορες, με τον όρο της αμοιβαιότητας. Τα ακίνητα που ανήκουν σε προξένους και προξενικούς πράκτορες, καθώς και στο κατώτερο προσωπικό των ξένων πρεσβειών και προξενείων, με τον όρο της αμοιβαιότητας και εφόσον τα πρόσωπα αυτά έχουν την ιθαγένεια του κράτους που αντιπροσωπεύουν και δεν ασκούν εμπόριο ή βιομηχανία ή δεν είναι διευθυντές επιχειρήσεων στην Ελλάδα, με την επιφύλαξη των όρων των διεθνών συμβάσεων.

δ) Τα ακίνητα που έχουν δεσμευθεί από την αρχαιολογική υπηρεσία του Υπουργείου Πολιτισμού και Τουρισμού, λόγω αρχαιολογικής έρευνας.

ε) Τα κτίσματα για τα οποία έχει εκδοθεί άδεια ή πρωτόκολλο κατεδάφισης.

στ) Τα επιταγμένα από το στρατό ακίνητα, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4442/1929 (ΦΕΚ 339 Α΄).

ζ) Τα ακίνητα του Ελληνικού Δημόσιου, στο οποίο περιλαμβάνονται και οι αποκεντρωμένες δημόσιες υπηρεσίες που λειτουργούν ως ειδικά ταμεία, καθώς και ακίνητα που ανήκουν στον Ελληνικό Οργανισμό Τουρισμού.

η) Τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα των Ο.Τ.Α, καθώς και τα κοινής χρήσεως πράγματα που ανήκουν σε δήμο ή κοινότητα.

θ) Τα ακίνητα που παραχωρούνται κατά χρήση χωρίς αντάλλαγμα στο Ελληνικό Δημόσιο ή σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, εφόσον προορίζονται για την εξυπηρέτηση αναγκών κάθε αναγνωρισμένης βαθμίδας δημόσιας εκπαίδευσης, δημόσιων ή δημοτικών νοσοκομειακών συγκροτημάτων προς όφελος της δημόσιας υγείας, δημόσιων ή δημοτικών μονάδων κοινωνικής φροντίδας, δημόσιων ή δημοτικών παιδικών σταθμών ή βρεφοκομείων ή ορφανοτροφείων, δημόσιων ή δημοτικών γηροκομείων, Κ.Α.Π.Η., καθώς και αθλητικών εγκαταστάσεων, οι υπηρεσίες των οποίων διατίθενται δωρεάν.

ι) Οι λωρίδες γης, στις οποίες βρίσκονται σιδηροτροχιές που κινούνται μέσα μαζικής μεταφοράς και λειτουργούν χάριν κοινής ωφελείας, καθώς και τα εδαφοτεμάχια έδρασης πύργων και γραμμών μεταφοράς ηλεκτρικής ενέργειας.

ια) Τα ακίνητα που ιδιοχρησιμοποιούνται από τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τα κάθε είδους ταμεία ή οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης, τις συνδικαλιστικές οργανώσεις, την Αρχαιολογική Εταιρεία και την Τράπεζα της Ελλάδος.

ιβ) Τα ακίνητα που ιδιοχρησιμοποιούνται από τα Μουσεία, όπως ορίζονται με τις διατάξεις του νόμου 3028/2002 (Φ.Ε.Κ. 153 Α'), το Ευρωπαϊκό Πολιτιστικό Κέντρο Δελφών, τις Ξένες Αρχαιολογικές Σχολές και την Αμερικανική Γεωργική Σχολή.

ιγ) Τα ακίνητα που χρησιμοποιούν για να επιτελούν το λατρευτικό, εκπαιδευτικό, θρησκευτικό και κοινωφελές έργο οι κατά την παράγραφο 2 του άρθρου 13 του Συντάγματος γνωστές θρησκείες και δόγματα, το Ιερό Κοινό του Πανάγιου Τάφου, η Ιερά Μονή του Όρους Σινά, το Άγιο Όρος, το Πατριαρχείο Κωνσταντινουπόλεως, το Πατριαρχείο Αλεξανδρείας, το Πατριαρχείο Ιεροσολύμων και η Ορθόδοξη Εκκλησία της Αλβανίας.

ιδ) Τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα των νομικών προσώπων που υπάγονται στις διατάξεις του Ν. 3647/2008(ΦΕΚ 37 Α).

ιε) Οι ιδιωτικοί ναοί γνωστών θρησκειών και δογμάτων που έχουν τεθεί σε κοινή λατρεία.

ιστ) Τα δικαιώματα μεταλλειοκτησίας και η εξόρυξη ορυκτών ή λίθων.

ιζ) Τα κτίσματα που ανεγείρονται για τρία (3) έτη από την έκδοση της αρχικής οικοδομικής άδειας, εκτός αν στο διάστημα αυτό έχουν εκμισθωθεί ή με οποιονδήποτε άλλο τρόπο χρησιμοποιηθεί.

ιη) Τα διατηρητέα κτίσματα για όσο χρόνο διαρκεί η ανακατασκευή τους ή η επισκευή τμημάτων τους ή η επισκευή καταστραφέντων αρχιτεκτονικών μελών τους. Η απαλλαγή αυτή χορηγείται και για το γήπεδό τους και δεν μπορεί να υπερβαίνει τα πέντε (5) έτη από την ημερομηνία χορήγησης της οικείας άδειας. Η απαλλαγή αίρεται αναδρομικά αν δεν πραγματοποιηθούν οι προβλεπόμενες από την άδεια εργασίες ανακατασκευής ή επισκευής.

ιθ) Το δικαίωμα υψούν οικοπέδου επί του οποίου υπάρχουν κτίσματα κατοικιών ή επαγγελματικών στεγών, εφόσον βρίσκονται σε πυκνοδομημένες περιοχές όπου ο συντελεστής αξιοποίησης οικοπέδου είναι ανώτερος του 2,5.

Οι απαλλαγές των περιπτώσεων ιζ', ιη' και ιθ' ισχύουν από το έτος 2011 και επόμενα.

2. Κάθε άλλη διάταξη, γενική ή ειδική, που αφορά απαλλαγές από φόρους ή τέλη, πλην των ανωτέρω, δεν εφαρμόζεται για το φόρο ακίνητης περιουσίας.

Επειδή, στην περίπτωση 3.3.2 της παραγράφου 3 του άρθρου 32 του Ν 3842/2010 ορίζεται ότι **“3. Για τα ακίνητα εντός συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού αξίας ακινήτων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν. 1249/1982, όπως ισχύει, η φορολογητέα αξία προσδιορίζεται ανά κατηγορία ως εξής:**

.....

3.3.2 Εφαρμόζονται οι ακόλουθοι συντελεστές ειδικών συνθηκών: 0,60 για οικόπεδο που δεν είναι οικοδομήσιμο και δεν μπορεί να τακτοποιηθεί, καθώς και για ποσοστά ιδιοκτησίας οικοπέδου που αναφέρονται στη δυνατότητα μελλοντικής δόμησης αλλά αβέβαιης λόγω εξάντλησής του, κατά το χρόνο φορολογίας, συντελεστή δόμησης, 0,80 για οικόπεδο που δεν είναι οικοδομήσιμο αλλά μπορεί να τακτοποιηθεί, 0,80 για απαλλοτριωτέο ακίνητο, 0,90 για οικόπεδο που τελεί υπό αναστολή οικοδομικών αδειών, η οποία δεν έχει αρθεί.

Επειδή, από τις προαναφερθείσες διατάξεις προκύπτει ρητά ότι τα υπο απαλλοτρίωση ακίνητα δεν περιλαμβάνονται στις περιπτώσεις απαλλαγής του άρθρου 29 του Ν 3842/2010. Αντίθετα, στο άρθρο 32 του ως άνω νόμου προβλέπεται συντελεστής ειδικών συνθηκών για τον προσδιορισμό της αξίας των απαλλοτριωτέων οικοπέδων και ειδικότερα 0,80 επί της αντικειμενικής τους αξίας. Συνεπώς, οι με αριθμό ειδοποίησης και προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας (ΦΑΠ) ετών 2012 και 2013 εκδόθηκαν σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις και οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, στο άρθρο 1 του Ν 4223/2013 ορίζεται ότι **“1. Από το έτος 2014 και για κάθε επόμενο έτος επιβάλλεται Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) στα δικαιώματα της παραγράφου 2 του παρόντος, σε ακίνητα που βρίσκονται στην Ελλάδα και ανήκουν σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή κάθε είδους νομικές οντότητες την 1η Ιανουαρίου κάθε έτους.**

2. Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. επιβάλλεται στα εμπράγματα δικαιώματα της πλήρους κυριότητας, της ψιλής κυριότητας, της επικαρπίας, της οίκησης και της επιφάνειας επί του ακινήτου. Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. επιβάλλεται και στα εμπράγματα ή ενοχικά δικαιώματα της αποκλειστικής χρήσης θέσης στάθμευσης, βοηθητικού χώρου και κολυμβητικής δεξαμενής, που βρίσκονται σε κοινόκτητο τμήμα του ακινήτου και αποτελούν παρακολούθημα των παραπάνω εμπραγμάτων δικαιωμάτων. Εξαιρετικά, επιβάλλεται και στο δικαίωμα της νομής ή οιονεί νομής, της κατοχής, καθώς και στη

δέσμευση δικαιωμάτων επί του ακινήτου από Ο.Τ.Α. σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 2.

3. Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. ισούται με το άθροισμα του κύριου φόρου επί του κάθε ακινήτου και του συμπληρωματικού φόρου επί της συνολικής αξίας των δικαιωμάτων επί των ακινήτων του υποκειμένου στο φόρο.”

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 του Ν 4223/2013 “1. Υποκείμενο του ΕΝ.Φ.Ι.Α. είναι κάθε πρόσωπο ή οντότητα του άρθρου 1, ανάλογα με το δικαίωμα και το ποσοστό του, και ειδικότερα:

.....

γ) Ο κληρονόμος και ειδικότερα:

αα) Ο εκ διαθήκης κληρονόμος, εφόσον έχει δημοσιευθεί διαθήκη μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου του προηγούμενου της φορολογίας έτους.

ββ) Ο εξ αδιαθέτου κληρονόμος, εφόσον δεν έχει δημοσιευθεί διαθήκη μέχρι και την 31 η Δεκεμβρίου του προηγούμενου της φορολογίας έτους.”

Επειδή, στην παράγραφο 2 του άρθρου 3 του Ν 4223/2013 ορίζεται ότι “2. Απαλλάσσονται από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. και τα δικαιώματα στα ακίνητα για τα οποία:

α) Υφίσταται απαγόρευση οποιασδήποτε χρήσης, σύμφωνα με τον ισχύοντα Πολεοδομικό Σχεδιασμό, ιδίως ρυμοτομικό βάρος, ρυμοτομική απαλλοτρίωση, δέσμευση ακινήτου για κοινωφελή ή κοινόχρηστο σκοπό ή για λόγους προστασίας μνημείων και αρχαιοτήτων, ιδίως αρχαιολογική δέσμευση για ανασκαφές, κήρυξη αρχαιολογικού χώρου, καθώς και για λόγους προστασίας του περιβάλλοντος, που έχει επιβληθεί από φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, αποκλειστικά κατά το μέρος για το οποίο υφίσταται η ως άνω απαγόρευση.....

β) Έχει διαταχθεί με αμετάκλητη δικαστική απόφαση η αποδέσμευση από απαλλοτρίωση ή ρυμοτομικό βάρος ή δέσμευση κάθε είδους και δεν έχει εκδοθεί σχετική πράξη της Διοίκησης για την ως άνω αποδέσμευση.

γ) Έχει εκδοθεί αμετάκλητη δικαστική απόφαση ή οριστική διοικητική πράξη αποζημίωσης για απαλλοτρίωση ή ρυμοτομικό βάρος ή δέσμευση κάθε είδους και δεν έχει καταβληθεί η αποζημίωση μετά από ένα (1) έτος από το έτος έκδοσης της παραπάνω απόφασης.”

Επειδή, στην παράγραφο 2 του άρθρου 5 του Ν 4223/2013, ως ίσχυε για τα έτη 2014 και 2015, ορίζεται ότι “2. Για κάθε φυσικό πρόσωπο ο συμπληρωματικός φόρος επιβάλλεται και υπολογίζεται στη συνολική αξία των δικαιωμάτων της παραγράφου 2 του άρθρου 1, σύμφωνα με τα κλιμάκια και τους συντελεστές του παρακάτω πίνακα:

ΚΛΙΜΑΚΙΟ (€)	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ
0,01-300.000	0,0%
300.001,00-400.000,00	0,10%
400.000,01-500.000,00	0,20%

500.000,01-600.000,00	0,30%
600.000,01-700.000,00	0,60%
700.000,01-800.000,00	0,70%
800.000,01-900.000,00	0,80%
900.000,01-1.000.000,00	0,90%
ΥΠΕΡΒΑΛΛΟΝ	1,00%

Στη συνολική αξία των δικαιωμάτων της παραγράφου 2 του άρθρου 1 κατά το προηγούμενο εδάφιο δεν συνυπολογίζεται η αξία των δικαιωμάτων επί των γηπέδων εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμού σύμφωνα με την παράγραφο Β.2 του παρόντος. Στη συνολική αξία του πρώτου εδαφίου δεν συνυπολογίζεται η αξία των δικαιωμάτων επί των κτιρίων που είναι προγενέστερα των εκάστοτε τελευταίων εκατό (100) ετών και τα οποία, έχουν χαρακτηριστεί ως ιστορικά διατηρητέα μνημεία ή ως έργα τέχνης, καθώς και των τυχόν αναλογούντων σε αυτά ποσοστών των επί των γηπέδων ή οικοπέδων στα οποία βρίσκονται.”

Επειδή, στην παράγραφο 2 του άρθρου 5 του Ν 4223/2013, ως ίσχυε για το έτος 2016, ορίζεται ότι “2. Για κάθε φυσικό πρόσωπο ο συμπληρωματικός φόρος επιβάλλεται και υπολογίζεται στη συνολική αξία των δικαιωμάτων της παραγράφου 2 του άρθρου 1, σύμφωνα με τα κλιμάκια και τους συντελεστές του παρακάτω πίνακα:

ΚΛΙΜΑΚΙΟ (€)	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ
0,01-200.000,00	0,0%
200.000,01-250.000,00	0,10%
250.000,01-300.000,00	0,15%
300.000,01-400.000,00	0,30%
400.000,01-500.000,00	0,50%
500.000,01-600.000,00	0,60%
600.000,01-700.000,00	0,80%
700.000,01-800.000,00	0,90%
800.000,01-900.000,00	1,00%
900.000,01-1.000.000,00	1,05%
1.000.000,01-2.000.000,00	1,10%
ΥΠΕΡΒΑΛΛΟΝ	1,15%

Στη συνολική αξία του πρώτου εδαφίου δεν συνυπολογίζεται η αξία των δικαιωμάτων επί των κτιρίων που είναι προγενέστερα των εκάστοτε τελευταίων εκατό (100) ετών και τα οποία έχουν χαρακτηριστεί ως ιστορικά διατηρητέα μνημεία ή ως έργα τέχνης, καθώς και των τυχόν αναλογούντων σε αυτά ποσοστών επί των γηπέδων ή οικοπέδων στα οποία βρίσκονται.”

Επειδή, στην παράγραφο 4 του άρθρου 5 του Ν 4223/2013 ορίζεται ότι “4. Κατά τα λοιπά, για τον υπολογισμό του συμπληρωματικού φόρου εφαρμόζονται οι διατάξεις του [άρθρου 32 του Ν. 3842/2010](#), όπως ισχύει κάθε φορά.....”

Επειδή, από το συνδυασμό των άρθρων 3 και 5 του Ν 4223/2013 προκύπτει ότι ο συμπληρωματικός φόρος υπολογίζεται επί της συνολικής αξίας των δικαιωμάτων που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 1 του ιδίου ως άνω νόμου.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η συνολική αξία της ακίνητης περιουσίας της προσφεύγουσας για τα έτη 2014 και 2015 ανέρχεται στο ποσό του 1.543.960,01€ συμπεριλαμβανομένης της αξίας των τριών υπό απαλλοτρίωση οικοπέδων, η αξία των οποίων υπολογίστηκε με βάση το συντελεστή ειδικών συνθηκών που προβλέπεται στο άρθρο 32 του Ν 3842/2010. Εφαρμόζοντας τον συντελεστή της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του Ν 4223/2013 που αντιστοιχεί στην ως άνω συνολική αξία ακίνητης περιουσίας προέκυψε ο συμπληρωματικός φόρος που αφορά στην προαναφερθείσα αξία και στη συνέχεια αφαιρέθηκε ο συμπληρωματικός φόρος που αναλογεί στα υπό απαλλοτρίωση ακίνητα της προσφεύγουσας.

Αντίστοιχα, η συνολική αξία της ακίνητης περιουσίας της προσφεύγουσας για το έτος 2016 ανέρχεται στο ποσό του 1.110.585,01€ συμπεριλαμβανομένης της αξίας των τριών υπό απαλλοτρίωση οικοπέδων, η αξία των οποίων υπολογίστηκε με βάση το συντελεστή ειδικών συνθηκών που προβλέπεται στο άρθρο 32 του Ν 3842/2010. Εφαρμόζοντας τον συντελεστή της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του Ν 4223/2013 που αντιστοιχεί στην ως άνω συνολική αξία ακίνητης περιουσίας προέκυψε ο συμπληρωματικός φόρος που αφορά στην προαναφερθείσα αξία και στη συνέχεια αφαιρέθηκε ο συμπληρωματικός φόρος που αναλογεί στα υπό απαλλοτρίωση ακίνητα της προσφεύγουσας.

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 παρ.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, σε κάθε περίπτωση, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας βασίζονται σε συνταγματικούς κανόνες και υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις, ο έλεγχος των οποίων ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ.2 και 93 παρ.4 του Συντάγματος και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διοίκησης, η οποία οφείλει να εφαρμόσει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθμ.πρωτ./18-10-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ:.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση:

1)Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Α.Π.) έτους 2012:13.354,05€.

2)Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Α.Π.) έτους 2013:12.799,14€.

3)Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ν 4223/2013 έτους 2014:9.055,81€.

4)Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ν 4223/2013 έτους 2015:9.055,81€.

5)Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ν 4223/2013 έτους 2016:6.690,21€.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου

Διοικητικής Υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.