



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Θεσσαλονίκη ...

Αριθμός απόφασης: ...

Τμήμα Α7 – Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333246

ΦΑΞ : 2313333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016/ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ι. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, κατοίκου, επί της οδού, κατά της υπ' αριθμ. πρωτ. πράξης απόρριψης εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Α.Π. ετών, ... και του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...

4. Τις ως άνω πράξεις της Δ.Ο.Υ. ...

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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 υπ' αριθμ. πρωτ. συμβολαιογραφική πράξη αγοραπωλησίας οριζοντίων ιδιοκτησιών της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης,, νόμιμα μεταγεγραμμένης, απέκτησε η προσφεύγουσα την επικαρπία δύο οριζοντίων ιδιοκτησιών και πιο συγκεκριμένα α) μίας οριζοντίου ιδιοκτησίας του ισογείου ορόφου, εμβαδού 178,11τ.μ. μαζί με υπόγεια αποθήκη 178,11τ.μ., με ποσοστό συνιδιοκτησίας στο όλο οικόπεδο 194/1000 και β) μίας οριζοντίου ιδιοκτησίας του 1^{ου} ορόφου, εμβαδού 178,11τ.μ., με ποσοστό συνιδιοκτησίας στο όλο οικόπεδο 140/1000.

Οι οριζόντιες αυτές ιδιοκτησίες ανήκαν στην Γ' κάθετη ιδιοκτησία, η οποία είχε αναλογία στο όλο οικόπεδο 334/1000, και δη επί οικοπέδου, εμβαδού 1.450τ.μ. περίπου, κειμένου στη, επί της οδού Στο εν λόγω οικόπεδο είχαν συσταθεί τρεις διακεκριμένες κάθετες ιδιοκτησίες, και

συγκεκριμένα, η Α' κάθετη (με αναλογία στο όλο οικόπεδο 333/1000), επί της ουσίας είχε γίνει ομοίως σύσταση δύο επιμέρους οριζοντίων ιδιοκτησιών, η Β' κάθετη (με αναλογία στο όλο οικόπεδο 333/1000) και η Γ' κάθετη επί της οποίας βρίσκονται οι οριζόντιες ιδιοκτησίες ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας.

Οι ανωτέρω οριζόντιες ιδιοκτησίες είναι αναπαλαιωμένες, δεδομένου ότι υφίσταντο επί του οικοπέδου τρία κτίσματα (ένα σε κάθε ιδιοκτησία) χαρακτηρισμένα ως «έργα τέχνης» (υπ' αρ. Γ/2482/56124/26.11.1984 απόφαση Υπουργού Πολιτισμού (ΦΕΚ Β' 759) & υπ' αριθμ. Γ/464/16448/29.3.2000 τροποποιητική απόφαση (ΦΕΚ Β' 521)). Στο οικόπεδο δεν μπορούν να ανεγερθούν άλλες κατοικίες, αφού τα κτίσματα ως έργα τέχνης προστατεύονται από το νόμο. Κατά συνέπεια δεν επιτρέπεται η καθ' ύψος και κατά πλάτος επέκταση στο οικόπεδο. Ο συντελεστής δόμησης που το οικόπεδο αυτό στερείται λόγω της ιδιαιτερότητάς του, παρέμεινε κατά ρητή συμφωνία με την εργολάβο εταιρία υπέρ αυτής.

Η προσφεύγουσα απευθυνόμενη στη Δ.Ο.Υ. προκειμένου να αποτυπώσει ορθά την περιουσιακή της κατάσταση αναφορικά με τα εν λόγω ακίνητα, πληροφορήθηκε ότι θα πρέπει να αναγραφεί στο έντυπο του Ε9 το σύνολο του εμβαδού του οικοπέδου, το ποσοστό της καθέτου ιδιοκτησίας και η συνολική επιφάνεια των κτισμάτων στο οικόπεδο. Η ίδια όμως δεν αποδέχτηκε τη γνώμη αυτή και προέβη σε τροποποίηση της δήλωσης Φ.Α.Π. με διαγραφή των στοιχείων του οικοπέδου από τις οριζόντιες ιδιοκτησίες.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά: να ακυρωθεί στο σύνολό της η προσβαλλόμενη υπ' αριθμ. πράξη απόρριψης εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Α.Π., προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Νόμω και ουσία αβάσιμη καθώς και παράνομη η προσβαλλόμενη άρνηση της Δ.Ο.Υ., επειδή το οικόπεδο λόγω των διατηρητέων «έργων τέχνης» δεν επιδέχεται περαιτέρω αξιοποίησης μέσω ανέγερσης κτισμάτων. Επί των διώροφων κτισμάτων που φέρουν στέγη απαγορεύεται ρητά κάθε προσθήκη ορόφου αλλά και κάθε προσθήκη που κείται εκτός του διατηρητέου χαρακτήρα τους.
2. Ο συντελεστής δόμησης, τον οποίο στερείται το εν λόγω οικόπεδο εξαιτίας των διατηρητέων κτισμάτων επ' αυτού και δύναται να μεταφερθεί αλλού προς αξιοποίηση, ουδέποτε ανήκε στην προσφεύγουσα, αλλά στην εργολάβο εταιρία και κατά συνέπεια δεν είναι αξιοποιήσιμος.
3. Εσφαλμένη η αιτιολογία της Δ.Ο.Υ. ... αναφορικά με την άρνησή της να αποδεχτεί τις τροποποιητικές δηλώσεις, διότι επικαλείται διατάξεις άσχετες με την εν λόγω υπόθεση. Συγκεκριμένα επικαλείται τις διατάξεις του αρ. 29 του ν. 3842/2010 περί απαλλαγών από το φόρο ακίνητης περιουσίας και τις ΠΟΛ 1052/2014 και ΠΟΛ 1237/2014 που αφορούν τον ΕΝ.Φ.Ι.Α., ενώ ούτε οι απαλλαγές είναι το ζητούμενο ούτε ο νόμος είναι αυτός που αφορά τη συγκεκριμένη περίοδο.

4. Έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας και παραβίαση της αρχής της νομιμότητας του φόρου (αρ. 78§1,4 του Συντάγματος). Η αιτιολόγηση διοικητικών πράξεων βάσει εγκυκλίων χωρίς να βασίζονται στο νόμο και να εισάγουν νέα φορολογητέα ύλη είναι απαράδεκτη.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

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 1η 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 28 του ν. 3842/2010: Υποκείμενο του φόρου είναι κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από την ιθαγένεια, κατοικία ή έδρα του, φορολογείται για την ακίνητη περιουσία του που βρίσκεται στην Ελλάδα την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας, ανεξάρτητα από τις μεταβολές που τυχόν επέρχονται κατά τη διάρκεια του έτους αυτού.

Υπόχρεοι σε φόρο είναι:

1. Όσοι έχουν αποκτήσει ακίνητο με αγορά ή με οποιαδήποτε άλλη αιτία, ανεξάρτητα από τη μεταγραφή του τίτλου κτήσης τους, ήτοι:
 - α) Ο αποκτών το ακίνητο, από την ημερομηνία σύνταξης του οριστικού συμβολαίου κτήσης.
 - β) Ο κύριος του ακινήτου, από την ημερομηνία τελεσιδικίας της δικαστικής απόφασης καταδίκης σε δήλωση βουλήσεως ή της δικαστικής απόφασης με την οποία αναγνωρίζεται δικαίωμα κυριότητας ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα σε ακίνητο από οποιαδήποτε αιτία.
 - γ) Ο υπερθεματιστής, από την ημερομηνία σύνταξης της κατακυρωτικής έκθεσης, σε περιπτώσεις πλειστηριασμού.
 - δ) Οι κληρονόμοι ακίνητης περιουσίας και συγκεκριμένα:
 - δα) Οι εκ διαθήκης κληρονόμοι κατά το ποσοστό τους, εφόσον έχει δημοσιευθεί διαθήκη μέχρι την 31η Δεκεμβρίου του προηγούμενου της φορολογίας έτους.
 - δβ) Οι εξ αδιαθέτου κληρονόμοι κατά το ποσοστό τους, εφόσον δεν έχει δημοσιευθεί διαθήκη μέχρι την 31η Δεκεμβρίου του προηγούμενου της φορολογίας έτους.
 - ε) Όσοι έχουν αποκτήσει ακίνητο με οριστικό συμβόλαιο δωρεάς αιτία θανάτου, εφόσον ο θάνατος επήλθε μέχρι την 31η Δεκεμβρίου του προηγούμενου της φορολογίας έτους

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 29 του ν. 3842/2010 απαλλάσσονται από το φόρο: α)β)... 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 γήπεδο 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.

2. Ο εντοπισμός, η κατάταξη ακινήτου σε κατηγορία, καθώς και οι ορισμοί των συντελεστών αυξομείωσης λαμβάνονται κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 41 και 41Α του ν. 1249/1982, όπως ισχύουν, και από τις υπουργικές αποφάσεις που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότηση των εν λόγω άρθρων, εκτός αν από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ορίζεται άλλως.

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:

3.1 Η φορολογητέα αξία κατοικίας ή μονοκατοικίας ή διαμερίσματος είναι ίση με το γινόμενο της τιμής της αντίστοιχης ζώνης επί την επιφάνεια της κατοικίας ή μονοκατοικίας ή διαμερίσματος, το συντελεστή πρόσοψης, το συντελεστή ορόφου, το συντελεστή επιφάνειας, το συντελεστή παλαιότητας, τους συντελεστές ειδικών συνθηκών, το συντελεστή συνιδιοκτησίας και το ποσοστό συνιδιοκτησίας αναλόγως του είδους του εμπράγματος δικαιώματος. Σε περίπτωση που στην κατοικία ή μονοκατοικία ή διαμέρισμα δηλώνεται και οικόπεδο, η αξία του ακινήτου **προσαυξάνεται και με την αξία του υπολοίπου οικοπέδου**, όπως αυτή προσδιορίζεται από την παράγραφο 3.3 του παρόντος άρθρου.

.....
3.1.5 Εφαρμόζονται οι ακόλουθοι συντελεστές ειδικών συνθηκών: 0,80 για διατηρητέο κτίσμα, 0,75 για απαλλοτριωτέο ακίνητο και 0,40 για ημιτελές κτίσμα.

3.3.3 Για την περίπτωση υπολογισμού αξίας οικοπέδου που αντιστοιχεί στο σύνολο της υπολειπόμενης, μέχρι εξαντλήσεως του συντελεστή αξιοποίησης οικοπέδου, δομήσιμης επιφάνειας που δεν έχει οικοδομηθεί, εφαρμόζεται συντελεστής ποσοστού αξίας οικοπέδου που προκύπτει από τον ακόλουθο μαθηματικό τύπο:

1 - Επιφάνεια υφισταμένων στο οικόπεδο κτισμάτων

Επιφάνεια οικοπέδου σε τετραγωνικά μέτρα
επί Συντελεστή Αξιοποίησης Οικοπέδου

Σε περίπτωση που προκύπτει αρνητικό αποτέλεσμα τότε δεν υπολογίζεται αξία οικοπέδου.

Επειδή σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1001/2005** στην παρ. Β1δ. αναφέρεται ότι: « Κτίσματα επί οικοπέδου χωρίς σύσταση οριζόντιας ιδιοκτησίας αναγράφονται σε διαφορετικές γραμμές ανά όροφο, και η επιφάνεια του οικοπέδου αναγράφεται στην ίδια γραμμή με το ισόγειο. Αν όμως στο ισόγειο υπάρχουν κτίσματα διαφορετικής κατηγορίας αναγράφονται σε διαφορετικές γραμμές και σε μια μόνο από αυτές τα στοιχεία του οικοπέδου. Στα κτίσματα επί οικοπέδου με σύσταση οριζόντιας ιδιοκτησίας όπου δεν έχει εξαντληθεί ο συντελεστής δόμησης αναγράφονται στην ίδια γραμμή και τα στοιχεία του οικοπέδου».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1047/10-3-2005**, πίνακας 1 περ. 5: « Διευκρινίζεται, όπως είχε επισημανθεί με προηγούμενες οδηγίες (ΠΟΛ.1001/4.1.2005), ότι δεν συμπληρώνονται τα στοιχεία του οικοπέδου (στήλες 18-21) μόνο για κατηγορίες ακινήτου με κωδικό 1 ή 3 σε πολυκατοικία (δηλαδή μόνο για διαμερίσματα και επαγγελματικές στέγες). ΣΗΜΕΙΩΣΗ: Για τις ανάγκες συμπλήρωσης του εντύπου Ε9, ως πολυκατοικία θεωρείται κάθε πολυώροφη οικοδομή εντός σχεδίου πόλης ή οικισμού, η οποία αποτελείται από τρεις τουλάχιστον ορόφους κύριας χρήσης, στους οποίους συμπεριλαμβάνεται και το ισόγειο ή η οικοδομή που, ανεξάρτητα από τον αριθμό των ορόφων, έχει διαμερίσματα συνολικού εμβαδού 500τ.μ., τα οποία προορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του Γενικού Οικοδομικού Κανονισμού για πολύωρη παραμονή ανθρώπων, για διημέρευση, συναναστροφή, εργασία ή ύπνο. Κατά συνέπεια, δεν αναγράφονται τα στοιχεία του οικοπέδου (στήλες 18-21) για διαμερίσματα και επαγγελματικές στέγες σε πολυκατοικία, με την προϋπόθεση ότι έχει γίνει τελεία σύσταση οριζόντιας ιδιοκτησίας. ΠΡΟΣΟΧΗ: Αν η πολυκατοικία βρίσκεται σε οικόπεδο για το οποίο δεν εφαρμόζεται αντικειμενικός προσδιορισμός, τότε αναγράφονται και τα στοιχεία του οικοπέδου (στήλες 18 - 21) σε κάθε ανεξάρτητη οριζόντια ιδιοκτησία, με το ποσοστό που αντιστοιχεί σ' αυτή.»

Επειδή, ο ν. 3842/2010 δεν περιέχει καμία διάταξη περί απαλλαγής ή εξαίρεσης του οικοπέδου από τη φορολόγηση της αδόμητης επιφάνειας οικοπέδου και ειδικότερα ο προβαλλόμενος λόγος ότι το οικόπεδο είναι αναξιοποίητο λόγω των υφιστάμενων κτιρίων- «έργων τέχνης», δε συνιστά εξαίρεση προβλεπόμενη ρητά από τον νόμο. Ίδια είναι και η περίπτωση του δεύτερου ισχυρισμού, αφού ούτε και στην περίπτωση της μεταφοράς του συντελεστή δόμησης προβλέπεται η δυνατότητα μη αναγραφής του οικοπέδου πάνω στο οποίο βρίσκεται η οριζόντια ιδιοκτησία. Εξάλλου, η μέθοδος υποβολής δηλώσεων ακινήτων προβλέπει τη συμπλήρωση μειωτικού συντελεστή ειδικών συνθηκών για την περίπτωση που το οικόπεδο δεν είναι οικοδομήσιμο και δεν μπορεί να τακτοποιηθεί, εφόσον υπάρχει βεβαίωση της αρμόδιας αρχής, κάτι

που στην προκειμένη περίπτωση (όπως φαίνεται στην εκκαθάριση των επίμαχων δηλώσεων) έχει ληφθεί υπόψη.

Κατά συνέπεια, προκύπτει το συμπέρασμα και η κρίση, ότι οι λόγοι της προσφυγής τυγχάνουν νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Ως προς τον τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι **σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου**, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως **τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου**».

Επειδή, τα βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοση της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, **η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων**, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519).

Επειδή, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000). Δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) **ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία** (ΣτΕ 941/1989, Ολ 3158/1976).

Επειδή, η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να **μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου** (συνθετική λειτουργία της επάρκειας). Η επάρκεια προϋποθέτει ότι η αιτιολογία είναι σαφής και ότι εμπεριέχει το στοιχείο της ειδικότητας, αλλά επιβάλλει την ύπαρξη ενός ακόμη σταδίου στην πορεία του συλλογισμού του οργάνου. Η επάρκεια απαιτεί βαθύτερη ανάλυση έναντι των στοιχείων της σαφήνειας και της ειδικότητας και κρίνεται σε σχέση τόσο με νομικά ζητήματα όσο και με πραγματικά δεδομένα.

Επειδή, ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, στο άρθ. 9 παρ. 1, προβλέπει τη δυνατότητα έκδοσης ερμηνευτικών εγκυκλίων από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων για την

εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας. Ως γνωστό, οι εγκύκλιοι που εκδίδονται από τους Υπουργούς, τους Υφυπουργούς, ΓΓ Υπουργείων κ.λπ. επεξηγούν και σχολιάζουν τις ρυθμίσεις των νόμων και άλλων κανονιστικών πράξεων και παρέχουν οδηγίες για τον τρόπο της εφαρμογής τους. Το ρόλο αυτό των εγκυκλίων καταγράφει η διάταξη του άρθ. 9. Προβλέπεται δε ρητά (παρ. 2), ότι οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη φορολογική διοίκηση έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν λόγω αλλαγής της νομοθεσίας, ενώ ρητά επίσης επισημαίνεται στην παρ. 3 ότι οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι δεν είναι δεσμευτικές για τους φορολογούμενους.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η υπ' αριθμ. πρωτ. απάντηση της Δ.Ο.Υ. είναι πλήρης και εμπεριστατωμένη βασιζόμενη σε εγκυκλίους του Υπουργείου Οικονομικών, οι οποίες εξακολουθούν να βρίσκονται σε ισχύ.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η απάντηση της Δ.Ο.Υ. βασίστηκε στις διατάξεις του νόμου 4223/2013 και στο αρ. 29 του 3842/2010 είναι παντελώς αβάσιμος, αφού η απάντηση δόθηκε στηριζόμενη στην ΠΟΛ 1047/2005 που είναι προγενέστερη και των δύο νόμων (η ΠΟΛ 1052/2014 αποτελεί επιβεβαίωση της ισχύος των όσων αναφέρονται στην ΠΟΛ1047/2005) που αποτελεί εγκύκλιο με οδηγίες για την αναγραφή των περιουσιακών στοιχείων (ακινήτων) στη δήλωση Ε9. Επιπλέον, η αναφορά στο αρ 29 του 3842/2010 γίνεται αφαιρετικά, με στόχο να τονιστεί η έλλειψη ρητής διάταξης που να απαλλάσσει το φορολογούμενο από τη φορολόγηση του οικοπέδου και ουδεμία προσπάθεια νομοθετικής επιβολής φόρου γίνεται από τη μεριά της διοίκησης. Εξάλλου η αναγραφή των χιλιοστών του οικοπέδου είναι υποχρεωτική για να αποτυπώνεται η εδαφική έκταση πάνω στην οποία βρίσκεται η οριζόντια ιδιοκτησία και το ποσοστό του οικοπέδου που αυτή καλύπτει. Το ότι δεν προβλέφθηκε απαλλαγή στο φόρο λόγω των ιδιαίτερων αυτών συνθηκών είναι ένα θέμα που άπτεται καθαρά στην αρμοδιότητα της νομοθετικής και όχι της εκτελεστικής εξουσίας. Κατά συνέπεια η διοικητική αρχή είναι αδύνατον να θεσπίσει απαλλαγές από τη φορολόγηση αν αυτές δεν προβλέπονται ρητά από το νόμο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της και την απόρριψη των τροποποιητικών της δηλώσεων αναφορικά με την περιουσιακή της κατάσταση.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α.α

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).