



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Θεσσαλονίκη 28/3/2016

Αριθμός απόφασης: 301

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη
Τηλέφωνο : 2313-333256
ΦΑΞ : 2313-333258

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. 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 Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γ.Γ.Δ. 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. Α1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «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 η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ.

Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β' 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την από 30/11/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου Έδεσσας, στην οδό, κατά της από 20/10/2015 και με αριθμό ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α. έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την από 20/10/2015 και με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α. έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας της οποίας ζητείται η τροποποίηση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 4/3/2016 εισήγηση του τμήματος Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 30/11/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την από 20/10/2015 και με αριθμό ειδοποίησης Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου ν. 4223/2013 – ΕΝ.Φ.Ι.Α.- έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, καταλογίστηκε φόρος ποσού 16.337,77 €, με βάση την με αρ. δήλωση στοιχείων κτισμάτων και οικοπέδων του προσφεύγοντος.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά τη μείωση του εν λόγω ποσού που βεβαιώθηκε σε βάρος του, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Άκυρη η προσβαλλόμενη πράξη λόγω μη αναπροσαρμογής των αντικειμενικών αξιών ακινήτων. Δεν ανταποκρίνονται οι αντικειμενικές αξίες των ακινήτων του προς την πραγματική αγοραία αξία τους.
2. Ο ΕΝΦΙΑ για το ακίνητο με αριθμό ταυτότητας υπολογίστηκε σε 802.796,33 € και όχι με την αντικειμενική του αξία που ανέρχεται στο ποσό των 614.669,95 €.
3. Παραβιάζονται οι εγγυήσεις προστασίας της ιδιοκτησίας για το λόγο ότι φορολογούνται και τα απρόσοδα ακίνητα.
4. Παραβιάζεται η αρχή της απαγόρευσης της διπλής φορολόγησης.

Ως προς τον πρώτο λόγο της προσφυγής

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 & 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, για τον προσδιορισμό του ΕΝ.Φ.Ι.Α. η Διοίκηση υποχρεούται, σύμφωνα με το άρθρο 4 του ν. 4223/2013, μεταξύ άλλων και σε εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 32 παρ. 3 του Ν.3842/2010 περί αντικειμενικού τρόπου προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων, καθώς και των εν ισχύ αποφάσεων του Υπουργού Οικονομικών περί αναπροσαρμογής των αντικειμενικών αξιών.

Επειδή, εξάλλου, οι κανονιστικές αποφάσεις της Διοίκησης προσβάλλονται με αίτηση ακυρώσεως ενώπιον του ΣΤΕ.

Ως προς τον ισχυρισμό περί εσφαλμένου υπολογισμού ΕΝΦΙΑ.

Επειδή, στο άρθρο 4 του Ν.4223/2013 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζεται ότι : «Β. Υπολογισμός κύριου φόρου για οικοπέδα και γήπεδα

Ο κύριος φόρος που αναλογεί στα δικαιώματα επί των γηπέδων εντός σχεδίου όλης ή οικισμού (οικόπεδα) ή των γηπέδων εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμού (γήπεδα) υπολογίζεται σύμφωνα με τις επόμενες παραγράφους. 1. Ειδικότερα, για τα οικοπέδα: α) Το οικόπεδο εντάσσεται σε φορολογική ζώνη και προσδιορίζεται συντελεστής φόρου με βάση τη μοναδιαία αξία του οικοπέδου, σύμφωνα με τον πίνακα που ακολουθεί:

Μοναδιαία αξία (€/μ2)	Φ.Ζ.	Συντελεστής φόρου (€/μ2)
0,01 - 2,00	01	0,003
2,01 - 4,00	02	0,006
4,01 - 6,00	03	0,010
6,01 - 10,00	04	0,015
10,01 - 14,00	05	0,023
14,01 - 20,00	06	0,030
20,01 - 50,00	07	0,060
50,01 - 75,00	08	0,120
75,01 - 100,00	09	0,150
100,01 - 150,00	10	0,200
150,01 - 200,00	11	0,300
200,01 - 300,00	12	0,450
300,01 - 400,00	13	0,600
400,01 - 500,00	14	0,800
500,01 - 600,00	15	1,000
600,01 - 700,00	16	1,300
700,01 - 800,00	17	1,500
800,01 - 900,00	18	1,700
900,01 - 1.000,00	19	1,900
1.000,01 - 1.500,00	20	2,500
1.500,01 - 2.000,00	21	3,000
2.000,01 - 3.000,00	22	4,000
3.000,01 - 4.000,00	23	6,000
4.000,01 - 5.000,00	24	7,500
5.000,01+	25	9,000

β) Η Μοναδιαία Αξία του οικοπέδου ανά τετραγωνικό μέτρο είναι ο λόγος της φορολογητέας αξίας του οικοπέδου προς τη συνολική επιφάνεια του. Αν το οικόπεδο βρίσκεται σε περιοχή, στην οποία δεν ισχύουν οι αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 41 του ν. 1249/1982 (Α' 43), η μοναδιαία αξία του οικοπέδου ανά τετραγωνικό μέτρο, δεν μπορεί να είναι ανώτερη της τιμής ανά τετραγωνικό μέτρο, η οποία ελήφθη υπόψη για τον υπολογισμό του φόρου ακίνητης περιουσίας φυσικών προσώπων έτους 2013.»

γ) Η φορολογητέα αξία του οικοπέδου ισούται με το γινόμενο του συντελεστή οικοπέδου, της συνολικής τιμής εκκίνησης του οικοπέδου, του συντελεστή πρόσοψης και της επιφάνειας του οικοπέδου. Για τον υπολογισμό της φορολογητέας αξίας, εφαρμόζονται τα εξής: αα)... ββ) Αν το οικόπεδο βρίσκεται σε περιοχή, στην οποία δεν έχουν καθοριστεί με τις αποφάσεις που

προβλέπονται στο προηγούμενο εδάφιο, συντελεστής οικοπέδου (Σ.Οικ.), συνολική τιμή εκκίνησης του οικοπέδου και συντελεστής αξιοποίησης οικοπέδου (Σ.Α.Ο.), λαμβάνονται οι χαμηλότεροι Σ.Οικ., συνολική τιμή εκκίνησης του οικοπέδου και Σ.Α.Ο. της ζώνης με τη χαμηλότερη τιμή ζώνης της οικείας Δημοτικής Ενότητας, όπως ορίζονται κάθε φορά στις αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 41 του ν.1249/1982. Αν δεν έχουν καθοριστεί τέτοιες ζώνες και τέτοιοι συντελεστές στη Δημοτική Ενότητα, λαμβάνονται οι κατώτερες αντίστοιχες τιμές του οικείου Δήμου, και, αν δεν έχουν καθοριστεί ούτε στο Δήμο, λαμβάνονται οι κατώτερες αντίστοιχες τιμές της οικείας Περιφερειακής Ενότητας και, αν δεν έχουν καθοριστεί ούτε στην Περιφερειακή Ενότητα, λαμβάνονται οι κατώτερες αντίστοιχες τιμές της οικείας Περιφέρειας. γγ) Ανάλογα με την πρόσοψη εφαρμόζεται Συντελεστής Πρόσοψης (Σ.Π.), ως εξής: 1,00 για πρόσοψη σε μια μόνο οδό, 1,08 για προσόψεις σε δύο ή περισσότερες οδούς ή σε οδό και πλατεία και 0,80, αν δεν υπάρχει πρόσοψη σε οδό.

δδ) Οι διατάξεις των υποπεριπτώσεων εα', εβ', εγ', εδ', εε' και εστ' της περίπτωσης 3.5.6 της παρ. 3 του άρθρου 32 του ν. 3842/2010 εφαρμόζονται ανάλογα.»

Επειδή στο άρθρο 32 παρ. 3 του Ν.3842/2010 ορίζεται ότι : «3.3 Η φορολογητέα αξία οικοπέδου είναι ίση με το γινόμενο του συντελεστή οικοπέδου επί τη συνολική τιμή εκκίνησης οικοπέδου, το συντελεστή πρόσοψης, την επιφάνεια του οικοπέδου, τους συντελεστές ειδικών συνθηκών, το συντελεστή ποσοστού αξίας οικοπέδου, το συντελεστή συνιδιοκτησίας και το ποσοστό συνιδιοκτησίας αναλόγως του είδους εμπράγματος δικαιώματος.» και στη παρ. 4 του ίδιου άρθρου όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 52 παρ.6 του Ν.4276/2014 ορίζεται : «4.1 Η φορολογητέα αξία του οικοπέδου προκύπτει από το γινόμενο της συνολικής τιμής εκκίνησης του οικοπέδου, του συντελεστή οικοπέδου, ο οποίος δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερος του 1, της επιφάνειας του οικοπέδου και του ποσοστού συνιδιοκτησίας αναλόγως του είδους εμπραγμάτου δικαιώματος.»

Επειδή, στο άρθρο 13 του Ν4223/2013 ορίζεται «Μεταβατικές και καταργούμενες διατάξεις
1. Από την έναρξη ισχύος του παρόντος καταργούνται οι διατάξεις των άρθρων 27 έως και 50 του ν. 3842/2010, με την εξαίρεση του άρθρου 32 του ίδιου νόμου. 2. Οι καταργούμενες διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και μετά την 1η Ιανουαρίου 2014: α) Σε υποθέσεις φόρου ακίνητης περιουσίας, για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε μέχρι την κατάργησή τους. β) Στις υποθέσεις του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων, όπου ρητά ορίζεται στις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου.»

Επειδή εν προκειμένω, ο υπολογισμός του ΕΝ.Φ.Ι.Α. για το οικόπεδο με ΑΤΑΚ έγινε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Ν.4223/2013 και του άρθρου 32§3 του Ν.3842/2010 ως εξής : Συντελεστής Οικοπέδου 0,90 X Συνολική Τιμή Εκκίνησης 1.583,02 X Συντελεστής Πρόσοψης 1,00 X Επιφάνεια 2.912,04 X Συντελεστής Συνιδιοκτησίας 0,90 X Ποσοστό Συνιδιοκτησίας 21,5% = 802.796,33 €, χωρίς να υπολογιστεί Συντελεστής Βάθους όπως λανθασμένα υπολόγισε ο προσφεύγων στην προσφυγή του, καθώς ο συντελεστής αυτός εφαρμόζεται μόνο για τον υπολογισμό της αντικειμενικής αξίας των ακινήτων στη φορολογία κεφαλαίου, με βάση τις διατάξεις περί αντικειμενικού τρόπου προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων του Ν.1249/1982. Επομένως, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένου υπολογισμού ΕΝΦΙΑ στο ανωτέρω ακίνητο τυγχάνει απορριπτέος.

Περί παραβίασης των εγγυήσεων προστασίας της ιδιοκτησίας για το λόγο ότι φορολογούνται και τα απρόσοδα ακίνητα.

Επειδή, όπως προκύπτει από την εισηγητική έκθεση του Ν. 4223/2013, ο νομοθέτης με την επιβολή του ΕΝΦΙΑ επί της περιουσίας, απέβλεψε, επιτρεπτός κατά το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, στην φοροδοτική ικανότητα που απορρέει από αυτή καθεαυτή την κατοχή της ακίνητης περιουσίας, ως φορολογητέας ύλης διαφορετικής από το εισόδημα, δοθέντος ότι, κατά την

συνταγματική αυτή διάταξη, αντικείμενο φορολογικής επιβαρύνσεως μπορούν να αποτελέσουν όχι μόνον το εισόδημα, αλλά, αυτοτελώς, και η περιουσία, οι δαπάνες ή οι συναλλαγές (ΣτΕ 1972/2012, ΣτΕ 3343/2013).

Ως εκ τούτου, η ύπαρξη προσόδου από το ακίνητο δεν αποτελεί προϋπόθεση ή κριτήριο υπαγωγής στον ΕΝ.Φ.Ι.Α. ούτε, άλλωστε, η μη συνεκτίμηση, κατά την επιβολή του επιδίκου φόρου, της υπάρξεως (ή μη) εισοδήματος από το βαρυνόμενο ακίνητο συνιστά, μόνη αυτή, παράβαση της συνταγματικής αρχής της ίσης, αναλόγως της φοροδοτικής ικανότητας εκάστου, επιβαρύνσεως.

Περί παραβίασης της αρχής απαγόρευσης της διπλής φορολόγησης.

Επειδή, βάσει δικαστηριακής και διοικητικής νομολογίας, γίνεται δεκτό ότι η αποφυγή της διπλής φορολογίας αποτελεί μεν αρχή της φορολογικής πολιτικής, δεν αποτελεί, όμως, συνταγματική επιταγή, της οποίας η παράβαση θα καθιστούσε ανεφάρμοστο τον τυχόν θεσπίζοντα αυτήν νόμο και, ως εκ τούτου, όταν το ίδιο πρόσωπο υποβάλλεται για την ίδια φορολογητέα ύλη σε διάφορες φορολογίες βάσει διαφορετικών διατάξεων, δεν παραβιάζεται η αρχή της φορολογικής ισότητας (ΣτΕ 933, 934/1952, 924/1954, 1396/1956, 153/1960, 429-432/1986, 4071/1987 και Γνωμ. ΝΣΚ 634/2012, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γ.Γ.Δ.Ε. και κοινοποιήθηκε με τη με αριθ. ΠΟΛ. 1083/11-4-2013 εγκύκλιο ΥΠΟΙΚ).

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ, προβλέπεται ο προσδιορισμός κύριου και συμπληρωματικού φόρου, βάσει των διατάξεων των άρθρων 4 και 5 του ν. 4223/2013.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του, κατά της από 20/10/2015 και με αριθμό ειδοποίησης Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου ν. 4223/2013 – ΕΝ.Φ.Ι.Α.- έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας

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

Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων έτους 2015

Τελικό χρεωστικό : 16.337,77 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με τον υπ'αριθμ. χρηματικό κατάλογο της Γ.Γ.Π.Σ.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ, ΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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 άσκηση της (άρθ. 126 ν. 2717/99).