



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604526

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 30/11/2015

Αριθμός απόφασης: 4577

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 24/07/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ..., ΑΦΜ ..., ως κληρονόμου του πατέρα της ..., κατοίκου Ψυχικού, οδός ... κατά της με αρ. πρωτ. .../-2015 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού που αφορά το ΦΑΠ του 2010 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αρ. πρωτ. .../-2015 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού που αφορά το ΦΑΠ του 2010 της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

7. Την από 19/11/2015 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 24/07/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ..., ΑΦΜ ..., ως κληρονόμου του πατέρα 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:

Η προσφεύγουσα υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή ως κληρονόμος του αποβιώσαντος την .../2014 πατέρα της

Στις .../2013 εκδόθηκε στο όνομα του πατέρα της προσφεύγουσας το με αριθμό δήλωσης ... και αριθμό ειδοποίησης .../2013 Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Ακίνητης Περιουσίας Φυσικών Προσώπων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, που αφορά το έτος 2010, με συνολική αξία ακινήτων 1.909.703,06 € και συνολικό ποσό καταβολής 12.997,03 €, το οποίο βεβαιώθηκε με τον υπ' αριθμ. .../2013 χρηματικό κατάλογο στις .../2013 στη Δ.Ο.Υ Ψυχικού.

Ο φόρος που επιβλήθηκε αφορά μεταξύ των άλλων και ένα ποσοστό οικόπεδου με τη μορφή μελλοντικού δικαιώματος υψούν, σε ακίνητο που κατά το χρόνο φορολόγησης είχε εξαντληθεί ο Συντελεστής Δόμησης, ανήκει κατά ποσοστό 25% στον αποβιώσαντα, βρίσκεται στο Ψυχικό επί της οδού ... και έχει Αριθμό Ταυτότητας Ακινήτου (Α.Τ.ΑΚ.) ...

Με την αρ. πρωτ. .../-2013 αίτηση του προς τη ΔΟΥ Ψυχικού ο αποβιώσας ... υπέβαλε τροποποιητική δήλωση Ε9 για το έτος 2010 για να αποτυπώσει ότι το συγκεκριμένο δικαίωμα αφορά σε αβέβαιο μελλοντικό δικαίωμα οικοδομικής αξιοποίησης λόγω εξάντλησης του συντελεστή δόμησης συμπληρώνοντας στη δήλωση στοιχείων ακινήτων Ε9 στη στήλη 10 ειδικών συνθηκών τον κωδικό 5. Συνέπεια αυτού στις .../2013 εκδόθηκε το με αριθμό δήλωσης ... και αριθμό ειδοποίησης .../2013 Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Ακίνητης Περιουσίας Φυσικών Προσώπων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, που αφορά το έτος 2010, με συνολική αξία ακινήτων 1.598.077,21 € και συνολικό ποσό καταβολής 9.880,77 €, το οποίο βεβαιώθηκε με τον υπ' αριθμ. .../2013 χρηματικό κατάλογο στις .../2013 στη Δ.Ο.Υ Ψυχικού.

Στη συνέχεια με τη με αρ. πρωτ.: .../-2013 αίτηση του ο αποβιώσας αιτήθηκε τη νέα εκκαθάριση της με αριθμό ... δήλωσης ΦΑΠ έτους 2010, λόγω λανθασμένου υπολογισμού της αξίας του ακινήτου με Α.Τ.ΑΚ. ... προτείνοντας τη διαγραφή του ακινήτου αυτού από τη δήλωση στοιχείων ακινήτων Ε9.

Με το με αρ. πρωτ. .../-2015 έγγραφο του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού προς τη προσφεύγουσα- κληρονόμο του αποβιώσαντα δεν έγινε δεκτό το αίτημα αυτό με την αιτιολογία ότι το εν λόγω Α.Τ.ΑΚ. αφορά δικαίωμα υψούν επί οικοπέδου για το οποίο υπάρχει τίτλος ιδιοκτησίας.

Συνεπεία των παραπάνω η προσφεύγουσα κατέθεσε εμπρόθεσμα την με αρ πρωτ. ... ενδικοφανή προσφυγή στη Δ.Ο.Υ Χολαργού.

Με την ενδικοφανή προσφυγή ζητά να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη με αρ. πρωτ. .../-2015 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού, να γίνει νόμιμος υπολογισμός της αξίας του επίμαχου ακινήτου, να γίνει νέα εκκαθάριση της δήλωσης ΦΑΠ έτους 2010 με αριθμό ... του αποβιώσαντα πατέρα της και να διαγραφεί ο επιβληθείς φόρος και οι προσαυξήσεις που αφορούν στο εν λόγω δικαίωμα ισχυριζόμενη τα εξής:

- Ο ΦΑΠ του έτους 2010 έχει υπολογιστεί εσφαλμένα αναφορικά με το συγκεκριμένο δικαίωμα σε υψούν καθώς δεν έχει ληφθεί υπόψη στον υπολογισμό της φορολογητέας αξίας του ο συντελεστής αξίας οικοπέδου της παραγράφου 3.3.3 του άρθρου 32 του Ν. 3842/2010.
- Αν κατά τον υπολογισμό του ΦΑΠ του εν λόγω δικαιώματος σε υψούν είχε ληφθεί υπόψη ο συντελεστής αξίας οικοπέδου της παραγράφου 3.3.3 του άρθρου 32 του Ν. 3842/2010, τότε θα είχε προκύψει μηδενική αξία του εν λόγω ακινήτου.

- Οποιαδήποτε φορολόγηση επιβάλλεται για το εν λόγω δικαίωμα σε υψούν αποτελεί διπλή φορολόγηση στο ίδιο αντικείμενο αφού η επιφάνεια των κτισμάτων ξεπερνά την επιτρεπόμενη σήμερα, παραβιάζοντας τις αρχές της φορολογικής δικαιοσύνης, της ισότητας και της αναλογικότητας.

Επειδή, σύμφωνα με τη παράγραφο 1 του άρθρου 27 του Ν.3842/2010 : «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.»

Επειδή σύμφωνα με τη παράγραφο 1 του άρθρου 32 του Ν.3842/2010 : «Ως φορολογητέα αξία των ακινήτων ή των εμπράγματων σε αυτά δικαιωμάτων των φυσικών προσώπων, νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων 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 κτιρίου...»

Επειδή σύμφωνα με τη παράγραφο 2 του άρθρου 32 του Ν.3842/2010 : «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.»

Επειδή σύμφωνα με τη παράγραφο 3 του άρθρου 32 του Ν.3842/2010 : «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:...».

Επειδή, σύμφωνα με τη περίπτωση 3.3 της παραγράφου 3 του άρθρου 32 του Ν.3842/2010 : «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.»

Επειδή, σύμφωνα με τη υποπερίπτωση 3.3.2 της περίπτωσης 3.3 της παραγράφου 3 του άρθρου 32 του Ν.3842/2010 : «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, σύμφωνα με τη υποπερίπτωση 3.3.3 της περίπτωσης 3.3 της παραγράφου 3 του άρθρου 32 του Ν.3842/2010: «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 όπως αναφέρει η προσφεύγουσα στη προσφυγή της : «με την υπ' αριθμ. .../1978 οικοδομική άδεια και την ανέγερση πολυκατοικίας στο παραπάνω οικόπεδο, εξαντλήθηκε από το 1978 ο Συντελεστής Δόμησης ο οποίος κατά το χρόνο έκδοσης της οικοδομικής αδείας ήταν 0,698 (Διάταγμα 3-4-33), ο οποίος μάλιστα στη συνέχεια μειώθηκε σε 0,60 με το ΠΔ ΦΕΚ 389 Δ / 1978, και κατά συνέπεια σήμερα βάσει των ισχυουσών διατάξεων υπάρχει στο οικόπεδο νόμιμα οικοδομημένη επιφάνεια κτισμάτων μεγαλύτερη από την επιτρεπόμενη.»

Επειδή βάσει των ανωτέρω στη προκειμένη περίπτωση πρόκειται για φορολόγηση δικαιώματος υψούν (αέρας) σε οικόπεδο στο οποίο έχει εξαντληθεί ο συντελεστής δόμησης, δηλαδή έχει ήδη οικοδομηθεί το σύνολο της επιτρεπόμενης επιφανείας. Το δικαίωμα αυτό αφορά σε πιθανή – πλην αβέβαιη – μελλοντική αύξηση του συντελεστή δόμησης και παραμένει ανενεργό (μη αξιοποιήσιμο) μέχρι και εφόσον ο συντελεστής δόμησης αυξηθεί.

Επειδή από την εξέταση του φακέλου της προσφεύγουσας προκύπτει ότι για το εν λόγω δικαίωμα σε υψούν υπάρχει τίτλος ιδιοκτησίας. Μάλιστα ο αποβιώσας ... κατά τη κατάθεση της με αρ. πρωτ. .../...-2013 αίτησης του προς τη ΔΟΥ Ψυχικού για τροποποίηση της δήλωσης Ε9 του έτους 2010, συνυπέβαλε και τη σχετική σύσταση οριζόντιας ιδιοκτησίας μαζί με το πίνακα χιλιοστών.

Επειδή το δικαίωμα υψούν, που έχει δημιουργηθεί ως αυτοτελής ιδιοκτησία με συμβολαιογραφικό έγγραφο, αναγράφεται στη δήλωση στοιχείων ακινήτων Ε9 ως οικόπεδο με το ποσοστό συνιδιοκτησίας επί όλου του οικοπέδου, χωρίς να συμπληρώνεται η συνολική επιφάνεια των κτισμάτων που υπάρχουν στο οικόπεδο. Επομένως αντιμετωπίζεται ως οικόπεδο (με το μειωτικό συντελεστή) ακόμη και στη περίπτωση εξάντλησης του συντελεστή δόμησης και δεν λαμβάνεται υπόψη το γεγονός ότι αποτελεί δικαίωμα υπό αίρεση, δηλαδή ενεργοποιείται μόνο αν αυξηθεί ο συντελεστής δόμησης. Κατά συνέπεια δημιουργείται θεωρητική αξία οικοπέδου, η οποία υπόκειται σε φόρο.

Σημειώνεται δε ότι κατά την εκκαθάριση της τροποποιητικής δήλωσης ακινήτων Ε9 (αρ. δήλωσης ...) λήφθηκε υπόψη ο μειωτικός συντελεστής ύψους 0.60%.

Επειδή, η προσφεύγουσα κρίνοντας ότι κατά τον υπολογισμό του ΦΑΠ λαμβάνεται υπόψη ο συντελεστής αξίας οικοπέδου της παραγράφου 3.3.3 του άρθρου 32 του Ν. 3842/2010, προέβη σε πλημμελή ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου γιατί οι διατάξεις αυτές αναφέρονται στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει τίτλος ιδιοκτησίας (συμβολαιογραφικό έγγραφο) για το δικαίωμα σε υψούν.

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.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή με την επιβολή του φόρου επί της ακίνητης περιουσίας δεν παραβιάζεται η αρχή της ιδιοκτησίας που κατοχυρώνεται από το Σύνταγμα δεδομένου του σκοπού για τον οποίο θεσπίστηκε, ήτοι: προς αντιμετώπιση της άμεσης ανάγκης κάλυψης του δημοσιονομικού ελλείμματος σε περίοδο οικονομικής ύφεσης ο Φ.Α.Π. δεν αντίκειται υπό τις δεδομένες συνθήκες στην κατοχυρωμένη από το άρθρο 25 παρ. 1 του συντάγματος αρχή αναλογικότητας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη στο σύνολό της με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας ..., ΑΦΜ ...και την επικύρωση:

της με αρ. πρωτ. .../...-2015 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού που αφορά το ΦΑΠ του έτους 2010.

Έτος 2010

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση : 9.880,77 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το από .../2013 Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Ακίνητης Περιουσίας Φυσικών Προσώπων Έτους 2010 (ΑΧΚ .../2013) της Γ.Γ.Δ.Ε και είναι καταβλητέο εντός των προθεσμιών που αναγράφονται επ' αυτού.

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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).