



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 21-1-2019

Αριθμ. Αποφ.: 128

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη  
Ταχ. Κώδικας : 54630  
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου  
Τηλέφωνο : 2313-333245  
Fax : 2313-333258  
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr  
Url : [www.aade.gr](http://www.aade.gr)

**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. 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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

**3.** Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

**4.** Την με ημερομηνία κατάθεσης **27-09-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ..... του ..... με **ΑΦΜ** ....., κατοίκου ..... επί της οδού ....., Τ.Κ. ...., κατά της από 28-08-2018, με αριθμό ειδοποίησης ....., αριθμό

χρηματικού καταλόγου ../..... και αριθμό δήλωσης ...../2018 πράξης διοικητικού προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α. (ν.4223/2013), της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, καθώς και κάθε συναφούς με αυτήν προγενέστερης ή μεταγενέστερης πράξης για το έτος 2018 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.

6. Την Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 27-09-2018 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ. ειδοποίησης ..... και με ημερομηνία έκδοσης 28-08-2018 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου ν. 4223/2013 (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης έτους 2018 καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ιδιοκτησίας ακινήτων ύψους **561,83€**, πλέον συμπληρωματικού φόρου ύψους **1.124,43€**, ήτοι συνολικό ποσό οφειλής ύψους **1.686,26€**.

Η προσφεύγουσα είναι κύρια οικοπέδου επιφανείας 390,00 τ.μ. με ποσοστό ιδιοκτησίας 35,5%, οικοπέδου επιφανείας 90,00 τ.μ. με ποσοστό ιδιοκτησίας 50% και τέλος ενός οικοπέδου επιφανείας 101,50 τ.μ. με ποσοστό ιδιοκτησίας 35,5%. Τα παραπάνω ακίνητα βρίσκονται επί της λεωφ. ...., στο ύψος της . .... και είχαν απαλλοτριωθεί: α) με τις ...../1958 και ...../1969 πράξεις τακτοποίησης του Πολεοδομικού Γραφείου ....., προσκυρούμενα υπέρ του ..... – ..... και της ..... κατά ποσοστά 17/24 και 7/24 αντιστοίχως, με ανάλογη υποχρέωση αυτών προς αποζημίωση των ιδιοκτητών και β) με την ...../1972 πράξη τακτοποίησης και αναλογισμού αποζημίωσης του Πολεοδομικού Γραφείου ....., προσκυρούμενα στις ιδιοκτησίες των ....., .....και ..... με αντίστοιχη υποχρέωση των τελευταίων προς αποζημίωση.

Λόγω του ότι οι ανωτέρω υπόχρεοι δεν κατέβαλαν την οφειλόμενη αποζημίωση, εκδόθηκε από το Διοικητικό Εφετείο ..... η ...../2001 αμετάκλητη απόφαση, σύμφωνα με την οποία οι επιβληθείσες εις βάρος της προσφεύγουσας απαλλοτριώσεις έχουν αρθεί αυτοδικαίως λόγω μη συντέλεσης. Η διοίκηση όμως δεν συμμορφώθηκε με την ως άνω δικαστική απόφαση και τα

επίμαχα οικόπεδα αποτελούν κατά το μεγαλύτερο μέρος τους οδόστρωμα και πεζοδρόμιο στη Λεωφόρο .....

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω πράξης διοικητικού προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α. (ν.4223/2013), ως προς την επιβολή συμπληρωματικού φόρου, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παρανόμως επιβλήθηκε συμπληρωματικός φόρος ΕΝ.Φ.Ι.Α. στα απαλλοτριωθέντα ακίνητά του, καθώς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρ. 3 του Ν. 4223/2013, αυτά απαλλάσσονται από τον κύριο φόρο ΕΝ.Φ.Ι.Α. Ο προσφεύγων δε βρίσκεται στην κατοχή, τη χρήση, την κάρπωση ή την εκμετάλλευση των τριών τμημάτων των ακινήτων που σήμερα αποτελούν κατά το μεγαλύτερο μέρος τους το οδόστρωμα και το πεζοδρόμιο της λεωφόρου ..... Η Ολομέλεια του ΣΤΕ έχει κρίνει ότι η υπαγωγή ακινήτων που τελούν υπό ειδικές συνθήκες από άποψη Πολεοδομικών βαρών, χωρίς να έχει συντελεσθεί η απαλλοτρίωση, σε φόρο ακίνητης περιουσίας συνιστά υπέρμετρη επιβάρυνση της ιδιοκτησίας και η επιβολή του εν λόγω φόρου εις βάρος της προσφεύγουσας έρχεται σε πλήρη αντίθεση τόσο με το άρθρο 4 παρ.5 και το άρθρο 17 του Συντάγματος, όσο και με το άρθρο 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ, δεδομένου ότι η διοίκηση ουδέποτε προέβη στην αποδέσμευση των τριών επίμαχων τμημάτων, με αποτέλεσμα η προσφεύγουσα να στερείται εξ' ολοκλήρου την κατοχή αυτών, αλλά και το δικαίωμα χρήσης και εκμετάλλευσης. Εσφαλμένα και κατά πλήρη παράβαση του Συντάγματος και της ΕΣΔΑ επιβάλλεται ο εν λόγω συμπληρωματικός φόρος ακίνητης περιουσίας.
2. Παραβίαση της αρχής της απαγόρευσης της διπλής φορολογίας. Σύμφωνα με τα άρθρα 4 παρ.5 & 78 του Συντάγματος απαγορεύεται η φορολόγηση της ίδιας φορολογητέας ύλης σε βάρος του ίδιου προσώπου με την αυτή νομική βάση καθώς αυτό συνεπάγεται άνιση συμμετοχή των φορολογουμένων στα δημόσια βάρη. Συνεπώς, η επιβολή συμπληρωματικού φόρου τυγχάνει αντισυνταγματική.

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ. 1,2 ,3 και 4 του Ν.4223/2013 «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 1<sup>η</sup> 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».

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 2 του Ν. 4223/2013 «Απαλλάσσονται από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. και τα δικαιώματα στα ακίνητα για τα οποία: α)...

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».

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 5 του Ν. 4223/2013, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 126 του Ν.4223/2013 και ισχύει για τον υπολογισμό του ΕΝΦΙΑ 2018: «1.Στην αξία των δικαιωμάτων της παραγράφου 2 του άρθρου 1 επιβάλλεται συμπληρωματικός ΕΝ.Φ.Ι.Α, ο οποίος υπολογίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των επόμενων παραγράφων του παρόντος

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 (€)             | Συντελεστής |
|--------------------------|-------------|
| 0,01 - 250.000           | 0,0%        |
| 250.000,01 - 300.000     | 0,15%       |
| 300.000,01 - 400.000     | 0,30%       |
| 400.000,01 - 500.000     | 0,50%       |
| 500.000,01 - 600.000     | 0,60%       |
| 600.000,01 - 700.000     | 0,80%       |
| 700.000,01 - 800.000     | 0,90%       |
| 800.000,01 - 900.000     | 1,00%       |
| 900.000,01 - 1.000.000   | 1,05%       |
| 1.000.000,01 - 2.000.000 | 1,10%       |
| Υπερβάλλον               | 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.

Ειδικά για τα έτη 2016, 2017, 2018 και 2019 στη συνολική αξία του πρώτου εδαφίου δεν συνυπολογίζεται και η αξία των δικαιωμάτων επί γηπέδων εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμού».

4. Κατά τα λοιπά, για τον υπολογισμό του συμπληρωματικού φόρου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 3842/2010, όπως ισχύει κάθε φορά.

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, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας αυτού, το γινόμενο της συνολικής τιμής εκκίνησης του οικοπέδου και του συντελεστή οικοπέδου, ο οποίος δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερος του 1, δεν μπορεί να είναι ανώτερο της τιμής ανά τετραγωνικό μέτρο, η οποία ελήφθη υπόψη για τον υπολογισμό του φόρου ακίνητης περιουσίας φυσικών προσώπων έτους 2013.»

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση τα επίμαχα ακίνητα της προσφεύγουσας απαλλάχτηκαν από την επιβολή κύριου φόρου, καθώς πληρούσαν τις προϋποθέσεις του άρθρου 3 παρ.2 του Ν. 4233/2013.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ.3 του Ν. 4233/2013 «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**, ως βάση για τον υπολογισμό του συμπληρωματικού φόρου, ελήφθη η συνολική αξία των δικαιωμάτων της παρ.2 του άρ.1 του Ν. 4223/2013, ενώ ο υπολογισμός αυτού έγινε σύμφωνα με τα κλιμάκια και τους συντελεστές του πίνακα της παρ. 2 του άρθρου 5 του ίδιου νόμου και με βάση τα στοιχεία που η ίδια η προσφεύγουσα καταχώρησε στην υπ' αριθμ. 580531/2018 δήλωση στοιχείων ακινήτων (Ε9).

**Επειδή**, ο συμπληρωματικός φόρος που προέκυψε από την εκκαθάριση του ΕΝ.Φ.Ι.Α. προσδιορίστηκε με βάση την κλίμακα της παρ.2 του άρ.5 του Ν.4223/2013 και μειώθηκε κατ' αναλογία μεταξύ των απαλλασσόμενων και των συνολικών δικαιωμάτων της παρ.2 του άρ.1 του ίδιου νόμου.

**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**, σε κάθε περίπτωση, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα 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.

Κατά συνέπεια ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

### **Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό**

**Επειδή** σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος, «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους».

**Επειδή** ο νομοθέτης με την επιβολή του ΕΝΦΙΑ επί της περιουσίας απέβλεψε επιτρεπτώς 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 532/2015, 3342-3349/2013, 1972/2012).

**Επειδή**, όπως γίνεται παγίως δεκτό από τη νομολογία, επιτάσσοντας ο συνταγματικός νομοθέτης (άρθρα 4 παρ. 1 και 5 και 78 παρ. 1) να συνεισφέρουν οι πολίτες στα δημόσια βάρη αναλόγως της φοροδοτικής τους ικανότητας, παρέχει ταυτοχρόνως ευρεία ευχέρεια στον κοινό νομοθέτη να διαμορφώνει το εκάστοτε κατάλληλο φορολογικό σύστημα προς επιβολή και είσπραξη των φορολογικών επιβαρύνσεων, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές ρυθμίσεις γίνονται βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων, καθώς και να φορολογεί ή να μη φορολογεί ορισμένη κατηγορία προσώπων, εκτιμώντας τις εκάστοτε κρατούσες κοινωνικοοικονομικές συνθήκες (ΣΤΕ 2975/2011, 3028/2009, 3485/2007 κ.α.).

**Επειδή** σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 1 του ν. 4223/2013, «Ο ΕΝΦΙΑ 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 τις διατάξεις του άρθρου 5 του ανωτέρω νόμου, ο συμπληρωματικός φόρος επιβαρύνει, ως προς τα φυσικά πρόσωπα, μόνο την ακίνητη περιουσία με αξία άνω των

250.000 ευρώ βάσει προοδευτικής κλίμακας, ήτοι με τη χρήση συντελεστών, αναλογικώς αυξανόμενων, ανάλογα με το ύψος της ακίνητης περιουσίας του υποκείμενου στον φόρο.

**Επειδή** ο επιβαλλόμενος βάσει των διατάξεων των άρθρων 1 και 5 του ν. 4223/2013 συμπληρωματικός φόρος δεν αποτελεί ξεχωριστό, αυτοτελή φόρο αλλά τμήμα της συνολικής επιβάρυνσης του ΕΝΦΙΑ, ειδικότερα δε αποτελεί στοιχείο επαύξησης της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης, με κριτήριο τη φοροδοτική ικανότητα του υποκείμενου στον φόρο, η οποία διαμορφώνεται από τη συνολική αξία της ακίνητης περιουσίας. Συνεπώς, δεν υφίσταται θέμα επιβολής διπλής φορολόγησης.

Κατά συνέπεια ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

#### **Αποφασίζουμε**

Την **απόρριψη** της από 27-09-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ..... του ..... με ΑΦΜ .....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:**

**Υπ' αριθ. ειδοποίησης ...../28.08.2018 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου ν. 4223/2013 έτους 2018**

Ποσό Καταβολής ΕΝ.Φ.Ι.Α.: **1.686,26 €**.

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

Η Προϊσταμένη του  
Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης

Μαβινίδου Κυράτσα  
(Εφοριακός ΠΕ/Α)

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.