



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 15-02-2021
Αριθμός Απόφασης: 588



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νίκη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : 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.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).
 - β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).
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.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της,, **ΑΜ**, με έδρα στη, επί της οδού, **ως Συνδίκου Πτώχευσης της εταιρίας με την επωνυμία, ΑΦΜ**, με έδρα στην επί της οδού, κατά της από πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου Ν.4223/2013 με αρ. ειδοποίησης και αρ. δήλωσης
5. Την ως άνω πράξη της Α.Α.Δ.Ε.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

7. 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 από αριθμ. απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου (εκούσια δικαιοδοσία) η ανώνυμη εταιρία με την επωνυμία : «....., κηρύχθηκε σε πτώχευση και η προσφεύγουσα, ορίστηκε ως Σύνδικος Πτώχευσης. Άμεση συνέπεια της πτώχευσης της εταιρίας είναι να επέλθει η λύση και η εκκαθάριση της, σύμφωνα με το αρ. 96§1 του Πτωχευτικού Κώδικα.

Εντός των καθηκόντων και αρμοδιοτήτων του Συνδίκου Πτώχευσης είναι και η υποβολή της δήλωσης Ε9 στην οποία δηλώνεται το σύνολο της ακίνητης περιουσίας της πτωχής εταιρίας. Βάσει της δήλωσης αυτής, την οποία υπέβαλε η προσφεύγουσα υπολογίστηκε από τη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) η αξία της συνολικής περιουσίας της εταιρίας σε **118.206,00€** και ο φόρος στο συνολικό ποσό των **1.137,63€ (487,50€ κύριος και 650,13€ συμπληρωματικός)**.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η προβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Παραβίαση του αρ. 78§1 του Συντάγματος, διότι η φορολόγηση υπερβαίνει τη φοροδοτική ικανότητα των πολιτών κατά τις διατάξεις του αρ. 4 παρ. 1 που με αναλογική ερμηνεία ισχύει και στα νομικά πρόσωπα.
2. Η υπαγωγή των πτωχευτικών ακινήτων σε φόρο ακίνητης περιουσίας συνιστά κατάφωρη παραβίαση του αρ. 17, 4§5 του Συντάγματος, διότι η κυριότητα και μόνο των ακινήτων αυτών δε σημαίνει και φοροδοτική ικανότητα.
3. Παραβίαση της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη με την επιμονή της Διοίκησης να επιβάλει ΕΝΦΙΑ στα πτωχευτικά ακίνητα.
4. Δεν υπήρξε η παραμικρή μείωση στο φόρο λόγω μη ηλεκτροδότησης των ακινήτων, παρότι αυτό συνιστά απόδειξη περί απρόσοδου ακινήτου, του οποίου η φορολόγηση δε διαφέρει εκείνων που προσφέρουν εισόδημα στον ιδιοκτήτη.
5. Αντισυνταγματική και παράνομη η επιβολή συμπληρωματικού ΕΝ.Φ.Ι.Α., διότι πρόκειται για διπλή φορολόγηση με την οποία παραβιάζεται η αρχή της ισότητας των φορολογουμένων και γίνεται δεκτή η άνιση μεταχείριση αυτών στα φορολογικά βάρη.
6. Η μη αναπροσαρμογή των τιμών των ακινήτων στις πραγματικές τιμές της αγοράς, όπως επίσης και η φορολόγηση με ΕΝΦΙΑ της πτωχής ανώνυμης εταιρίας, αποτελεί παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης

Ως προς τους πρώτο, δεύτερο, τρίτο και πέμπτο ισχυρισμούς της προσφεύγουσας

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, όπως προκύπτει από την εισηγητική έκθεση του ν. 4223/2013, ο νομοθέτης με τη θέσπιση του ΕΝΦΙΑ, 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 (πηγής πλούτου) διαφορετικής από το εισόδημα, δεδομένου 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 επιδικού 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.

Επίσης κατά τη νομολογία, παρέχεται ευρεία σχετική ευχέρεια στον κοινό νομοθέτη να διαμορφώνει το κατάλληλο, κατά την εκτίμησή του, φορολογικό σύστημα προς επιβολή και είσπραξη των φορολογικών επιβαρύνσεων (ΣτΕ 693/2011, 91/2011, 2438/2009, 2469/2008, 3485/2007, 3349/2005, 3105/2004 κ.α.).

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 (όπως κωδικοποιήθηκε με τον ν. 4393/2016), ο συμπληρωματικός φόρος υπολογίζεται, ως προς τα νομικά πρόσωπα, επί της συνολικής αξίας της ακίνητης περιουσίας με συντελεστή 5,5%.

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, έτσι ώστε δεν υφίσταται θέμα επιβολής διπλής φορολόγησης.

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

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.

Ως προς τον τέταρτο λόγο της προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 3 παρ. 5 και 3 του ν. 4223/13: «Για το έτος 2014 και για το έτος 2015, ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. μειώνεται κατά 20% για τα δικαιώματα σε κύριους χώρους αποπερατωμένων κατοικιών, μονοκατοικιών, διαμερισμάτων και επαγγελματικών στεγών, όπως κατατάσσονται αυτοί σε κατηγορία κατά την παρ. 2 του άρθρου 32 του ν. [3842/2010](#) και αναφέρονται στις περιπτώσεις 3.1., 3.2., 4.2., 4.3. και 4.4. των παραγράφων 3 και 4 του ιδίου άρθρου, εφόσον ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα που είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας και καθ' όλη τη διάρκεια του προηγούμενου έτους ήταν κενοί και μη ηλεκτροδοτούμενοι. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, καθορίζεται η διαδικασία χορήγησης της μείωσης και οι αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου.

...3. Κάθε άλλη διάταξη, γενική ή ειδική, που αφορά απαλλαγές από φόρους ή τέλη, δεν εφαρμόζεται για τον Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακίνητης Περιουσίας, με εξαίρεση τις συμβάσεις παραχώρησης του Δημοσίου που έχουν κυρωθεί με νόμο μέχρι την κατάθεση στη Βουλή του σχεδίου του παρόντος νόμου, εφόσον σε αυτές είχε προβλεφθεί η πλήρης απαλλαγή από φόρους ακίνητης περιουσίας»

Κατά συνέπεια, υπήρξε πρόβλεψη από τον νομοθέτη για έκπτωση στον φόρο, αλλά μόνο για τα δύο πρώτα έτη εφαρμογής της φορολόγησης με τον ΕΝΦΙΑ.

Ως προς τον έκτο 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, στη συγκεκριμένη περίπτωση, για τον προσδιορισμό του ΕΝΦΙΑ, η Διοίκηση υποχρεούται, σύμφωνα με το άρθρο 4 του ν. 4223/2013, μεταξύ άλλων και σε εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 41 του ν. 1249/1982 περί αντικειμενικού τρόπου προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων, καθώς και των εν ισχύ αποφάσεων του Υπουργού Οικονομικών περί αναπροσαρμογής των αντικειμενικών αξιών.

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1113/2018 αναπροσαρμόστηκαν οι τιμές του συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού της αξία των ακινήτων, οι οποίες ισχύουν για τον ΕΝΦΙΑ του 2018 σύμφωνα με την παρ. 1 του αρ. 126 του ν. 4549/2018, ο οποίος τροποποίησε τον ν. 4223/2013.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 13§1 («Μεταβατικές και καταργούμενες διατάξεις») του ν. 4223/2013 : «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».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1094/2010 (Φορολογία Ακίνητης Περιουσίας) αρ. 32 αναφέρεται ότι: «Ο ορισμός των εννοιών τιμή ζώνης ή εκκίνησης, συντελεστής εμπορικότητας, συντελεστής αξιοποίησης οικοπέδου, συντελεστής οικοπέδου, τιμή οικοπέδου αλλά και η κατάταξη ενός ακινήτου σε κατηγορίες, για τον υπολογισμό της φορολογητέας αξίας, προκύπτει από τις διατάξεις των άρθρων 41 και 41Α του ν.1249/1982 όπως ισχύουν, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις οικείες διατάξεις. Περαιτέρω, προσδιορίζονται, για κάθε κατηγορία ακινήτου και ανάλογα με το εάν το ακίνητο βρίσκεται σε περιοχή στην οποία εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας ή όχι, οι συντελεστές οι οποίοι χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της αξίας του.... Τονίζεται ότι η αξία των ακινήτων και των εμπραγμάτων σε αυτά δικαιωμάτων, όπως προσδιορίζεται με το άρθρο αυτό αφορά αποκλειστικά την αξία για τον υπολογισμό του Φόρου Ακίνητης Περιουσίας στα φυσικά πρόσωπα και δεν ταυτίζεται με τον υπολογισμό της αντικειμενικής αξίας των ακινήτων στις λοιπές φορολογίες κεφαλαίου».

Επομένως, εύλογα προκύπτει από τα παραπάνω ότι δεν παραβιάστηκε η αρχή της χρηστής διοίκησης.

Επειδή σύμφωνα με όλα τα προαναφερόμενα και παραθέτοντας τις ισχύουσες διατάξεις του νόμου, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου/..... ενδικοφανούς προσφυγής της, ως Συνδίκου Πτώχευσης της εταιρίας με την επωνυμία «..... - **Α.Φ.Μ.**, κατά της από πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου Ν.4223/2013 με αρ. ειδοποίησης και αρ. δήλωσης

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

ΕΝΦΙΑ 2020

Ποσό πληρωμής : 1.137,63€

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
Α7 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.