



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 28.04.2021

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 1192

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

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 τροποποιήθηκε και ισχύει

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 27/11/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατά των υπ' αριθ. /15.10.2020, /15.10.2020, /15.10.2020 και /15.10.2020 οριστικών διορθωτικών προσδιορισμών ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (για την περιουσία που υπήρχε την 01/01/2015, 01/01/2016, 01/01/2017 και 01/01/2018 αντίστοιχα) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τους υπ' αριθ. /15.10.2020, /15.10.2020, /15.10.2020 και /15.10.2020 οριστικούς διορθωτικούς προσδιορισμούς ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων

(για την περιουσία που υπήρχε την 01/01/2015, 01/01/2016, 01/01/2017 και 01/01/2018 αντίστοιχα) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 27.11.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τον υπ' αριθ. /15.10.2020 οριστικό διορθωτικό προσδιορισμού ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (για την περιουσία που υπήρχε την 01/01/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 1.194,54 € πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013 ποσού 597,27 €, ήτοι σύνολο φόρου 1.791,81 €.

Με τον υπ' αριθ. /15.10.2020 οριστικό διορθωτικό προσδιορισμού ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (για την περιουσία που υπήρχε την 01/01/2016) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 1.194,54 € πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013 ποσού 597,27 €, ήτοι σύνολο φόρου 1.791,81 €.

Με τον υπ' αριθ. /15.10.2020 οριστικό διορθωτικό προσδιορισμού ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (για την περιουσία που υπήρχε την 01/01/2017) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 1.194,54 € πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013 ποσού 597,27 €, ήτοι σύνολο φόρου 1.791,81 €.

Με τον υπ' αριθ. /15.10.2020 οριστικό διορθωτικό προσδιορισμού ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (για την περιουσία που υπήρχε την 01/01/2018) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 1.144,77 € πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013 ποσού 572,39 €, ήτοι σύνολο φόρου 1.717,16 €.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν ερειδόμενες στην από 15/10/2020 έκθεση μερικού ελέγχου ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ν. 4223/2013) της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ, δυνάμει της υπ' αριθμ. /31-05-2019 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. /18-01-2019 πληροφοριακό δελτίο του ΚΕΝΤΡΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΜΕΓΑΛΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ (ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ.), βάσει του οποίου, από τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, διαπιστώθηκε ότι η τελευταία, ανήγειρε σε αγροτεμάχιο, εμβαδού 7.198,05 τ.μ., που βρίσκεται στη θέση «.....» στο Δήμο του Νομού Πιερίας κυριότητας του

....., υπεραγορά τροφίμων και προέβη σε προσθήκες και βελτιώσεις αυτής, μέχρι την 28/02/2013, συνολικής αξίας (χωρίς ΦΠΑ), 1.147.523,20 €.

Η Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ έκρινε τις υποβληθείσες δηλώσεις στοιχείων ακινήτων (Ε9) ετών 2015, 2016, 2017 και 2018 του προσφεύγοντος, με βάση τις οποίες εκδόθηκαν τα αντίστοιχα εκκαθαριστικά ΕΝ.Φ.Ι.Α. ανακριβείς, καθώς σε αυτές δηλώθηκε μόνο το αγροτεμάχιο (κατά ποσοστό 50% ψιλής κυριότητας) και όχι η επ' αυτού ανεγερθείσα επαγγελματική στέγη.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Με το υπ' αριθ./20.03.2008 συμβόλαιο μίσθωσης ακινήτου του συμβολαιογράφου, ο (πατέρας του προσφεύγοντος), εκμίσθωσε στην εταιρία «.....» ένα αγροτεμάχιο, εμβαδού 7.198,05 τ.μ., που βρίσκεται στη θέση «.....» στο Δήμο του Νομού Πιερίας. Επί του ως άνω αγροτεμαχίου η μισθώτρια εταιρία «.....» θα ανέγειρε δυνάμει της υπ' αριθ./26.02.2008 άδειας οικοδομής της Διεύθυνσης Πολεοδομίας και Πολεοδομικών εφαρμογών της Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης Πιερίας, ισόγειο χώρο επιφανείας 1.435 τ.μ., που θα χρησιμοποιούνται ως επαγγελματική στέγη (υπεραγορά τροφίμων). Η μισθώτρια δήλωσε ρητά και ανεπιφύλακτα ότι στην περίπτωση καταγγελίας της μίσθωσης θα κατεδαφίσει και θα αποξηλώσει όλες τις επί του μισθίου εδάφους υπάρχουσες κατασκευές είτε αφορούν κτίρια, υπόστεγα, σκέπαστρα είτε οποιασδήποτε άλλη μορφής κατασκευή που θα έχει ανεγερθεί με δαπάνες της μισθώτριας, απομακρύνοντας στη συνέχεια με δαπάνες της τα μπάζα και παραδίδουσα αυτό ελεύθερο στον εκμισθωτή. Κατά τη λήξη της μίσθωσης η μισθώτρια υποχρεούται να παραδώσει έγκαιρα το μίσθιο (μόνο αγροτεμάχιο) στον εκμισθωτή, ελεύθερο και όπως το παρέλαβε.
- Στη συνέχεια προς άρση οιασδήποτε αμφιβολίας με την υπ' αριθ./18.12.2019 πράξη τροποποίησης του υπ' αριθ./20.03.2008 συμβολαίου μίσθωσης ακινήτου του συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης τροποποιήθηκε το αρχικό μισθωτήριο συμβόλαιο και συμφωνήθηκε ότι οι εκμισθωτές και η μισθώτρια εταιρία αποσαφηνίζουν ότι κατά την καθ' οιονδήποτε τρόπο λύση ή λήξη της ισχύουσας μίσθωσης και κατά την αποχώρηση της μισθώτριας εταιρίας υποχρεούται αυτή να προβεί στην κατεδάφιση όλων των υφιστάμενων κτισμάτων (κτιρίου κ.λπ.), αφαιρώντας και τις πάσης φύσης προσθήκες, επί του ενιαίου αγροτεμαχίου, επαναφέροντας αυτό στην κατάσταση που το είχε παραλάβει και παραδίνοντάς το άνευ κάποιας κατασκευής ή κτίσματος.
- Από τη θεωρία (άρθρο 955 ΑΚ) και τη νομολογία (ΑΠ 1376/1978), σε περίπτωση που μισθωτής ανεγείρει κτίσματα επί του μισθίου για τις ανάγκες και μόνον της μίσθωσης και τα κτίσματα με τη λήξη ή τη λύση της μίσθωσης θα αφαιρεθούν, έχουν δηλαδή παροδικό χαρακτήρα, ο εκμισθωτής δεν αποκτά την κυριότητα των κτισμάτων.
- Η κυριότητα, νομή και κατοχή των κτισμάτων ανήκει αποδεδειγμένα στην μισθώτρια εταιρία. Η άποψη ότι αρκεί η κατασκευή και μόνον του κτίσματος για να εφαρμοσθεί η διάταξη του

άρθρου 2 του ν. 4223/2013 είναι εσφαλμένη και αντίθετη στην ορθή ερμηνεία του νόμου και πλήττεται η ασφάλεια δικαίου.

- Παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας, καθόσον καλείται να καταβάλει φόρους για περιουσιακά στοιχεία που δεν του ανήκουν.
- Παραβιάζεται η αρχή της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογουμένου με την παραπάνω εσφαλμένη εφαρμογή του νόμου από τη Διοίκηση.
- Όλως επικουρικώς, είναι εσφαλμένα τα στοιχεία που λήφθηκαν υπόψη για τον προσδιορισμό της αντικειμενικής αξίας των κτισμάτων και ειδικότερα, η τιμή ζώνης καθώς και οι συντελεστές αξίας κτίσματος και παλαιότητας.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής

Διαδικασίας) ορίζεται ότι: «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 του ν. 4223/2013 ορίζεται ότι: «**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 1η 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.

3. 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.

4. Τα δικαιώματα επί των οποίων επιβάλλεται ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. ετησίως είναι αυτά που υπάρχουν την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας, ανεξάρτητα από μεταβολές που τυχόν επέρχονται κατά τη διάρκεια του έτους αυτού και ανεξάρτητα από τη μεταγραφή του τίτλου κτήσης.

5. Για τον καθορισμό του ΕΝ.Φ.Ι.Α. λαμβάνεται υπόψη η πραγματική κατάσταση του ακινήτου. Η πραγματική κατάσταση του ακινήτου προκύπτει από την οριστική εγγραφή στο κτηματολογικό γραφείο. Αν δεν υπάρχει οριστική εγγραφή, λαμβάνονται υπόψη τα στοιχεία του ακινήτου, όπως προκύπτουν από τον τίτλο κτήσης. Αν δεν υπάρχει τίτλος κτήσης, λαμβάνονται υπόψη τα στοιχεία της πραγματικής κατάστασης του ακινήτου. Αν η πραγματική επιφάνεια του ακινήτου υπερβαίνει αυτή που αναγράφεται στην οριστική εγγραφή στο κτηματολογικό γραφείο ή στον τίτλο κτήσης ή στην άδεια οικοδομής ή έχει γίνει αλλαγή της χρήσης του ακινήτου, λαμβάνεται υπόψη η πραγματική επιφάνεια και η πραγματική χρήση του ακινήτου.

6. Ειδικά για τον υπολογισμό του ΕΝ.Φ.Ι.Α. έτους 2018 λαμβάνονται υπόψη οι Τιμές Ζώνης, οι οποίες ορίζονται στη με αριθμ. 1113/2018 (Β' 2192) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 του ανωτέρω νόμου, ως ίσχυε την 1^η Ιανουαρίου 2014, ορίζεται ότι: «**1.** Υποκείμενο του ΕΝ.Φ.Ι.Α. είναι κάθε πρόσωπο ή οντότητα του άρθρου 1, ανάλογα με το δικαίωμα και το ποσοστό του, και ειδικότερα:

α) Αυτός που αποκτά δικαίωμα σε ακίνητο από οποιαδήποτε αιτία, από την ημερομηνία σύσταξης του οριστικού συμβολαίου κτήσης ή από την ημερομηνία τελεσιδικίας της δικαστικής απόφασης με την οποία αναγνωρίζεται δικαίωμα ή καταδικάζεται ο δικαιοπάροχος σε δήλωση βουλήσεως. ...

3. Ο πλήρης κύριος υποχρεούται στην καταβολή του συνολικού ΕΝ.Φ.Ι.Α. που βαρύνει το ακίνητο κατά το ποσοστό συνιδιοκτησίας του.

4. Αν συστάθηκε επικαρπία, ο συνολικός ΕΝ.Φ.Ι.Α. που βαρύνει το ακίνητο επιμερίζεται μεταξύ του ψιλού κυρίου και του επικαρπωτή ως εξής:

α) Αν ο επικαρπωτής είναι φυσικό πρόσωπο, ο φόρος που αναλογεί στο δικαίωμα αυτό ορίζεται ως ποσοστό του φόρου που αναλογεί στην πλήρη κυριότητα του ακινήτου, ανάλογα με την ηλικία του επικαρπωτή ως εξής:

(αα) Στα 8/10, αν ο επικαρπωτής δεν έχει υπερβεί το 20ό έτος της ηλικίας του.

(ββ) Στα 7/10, αν ο επικαρπωτής έχει υπερβεί το 20ό έτος της ηλικίας του.

(γγ) Στα 6/10, αν ο επικαρπωτής έχει υπερβεί το 30ό έτος της ηλικίας του.

(δδ) Στα 5/10, αν ο επικαρπωτής έχει υπερβεί το 40ό έτος της ηλικίας του.

(εε) Στα 4/10, αν ο επικαρπωτής έχει υπερβεί το 50ό έτος της ηλικίας του.

(στστ) Στα 3/10, αν ο επικαρπωτής έχει υπερβεί το 60ό έτος της ηλικίας του.

(ζζ) Στα 2/10, αν ο επικαρπωτής έχει υπερβεί το 70ό έτος της ηλικίας του.

(ηη) Στο 1/10, αν ο επικαρπωτής έχει υπερβεί το 80ό έτος της ηλικίας του.

β) Αν ο επικαρπωτής δεν είναι φυσικό πρόσωπο, ο φόρος που αναλογεί στο δικαίωμα αυτό ορίζεται στα 8/10 του φόρου που αναλογεί στην πλήρη κυριότητα.

γ) Ο φόρος που αναλογεί στην ψιλή κυριότητα προκύπτει αν από το φόρο που αναλογεί στην πλήρη κυριότητα αφαιρεθεί ο φόρος που αναλογεί στην επικαρπία. ...

9. Για το συμπληρωματικό ΕΝ.Φ.Ι.Α, όπως ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 5, εφαρμόζονται ανάλογα τα οριζόμενα στις παραγράφους 3 έως και 8 του παρόντος.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 948 του Αστικού Κώδικα ορίζεται ότι: «Ακίνητα πράγματα είναι το έδαφος και τα συστατικά του μέρη. Κινητά είναι όσα δεν είναι ακίνητα.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 953 του Αστικού Κώδικα ορίζεται ότι: «Συστατικό μέρος πράγματος, που δεν μπορεί να αποχωριστεί από το κύριο πράγμα χωρίς βλάβη αυτού του ίδιου ή του κύριου πράγματος ή χωρίς αλλοίωση της ουσίας ή του προορισμού τους δεν μπορεί να είναι χωριστά αντικείμενο κυριότητας ή άλλου εμπράγματος δικαιώματος.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 954 του Αστικού Κώδικα ορίζεται ότι: «Συστατικά του ακινήτου με την έννοια του προηγούμενου άρθρου είναι και

1. τα πράγματα που έχουν συνδεθεί σταθερά με το έδαφος, ιδίως οικοδομήματα.

2. τα προϊόντα του ακινήτου εφόσον συνεχονται με το έδαφος.

3. το νερό κάτω από το έδαφος και η πηγή.

4. οι σπόροι μόλις σπαρθούν και τα φυτά μόλις φυτευτούν.

Συστατικά του οικοδομήματος είναι όλα τα κινητά που χρησιμοποιήθηκαν για την ανέγερσή του ή συναρμόστηκαν σ' αυτό.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1001 του Αστικού Κώδικα ορίζεται ότι: «Η κυριότητα πάνω σε ακίνητο εκτείνεται, εφόσον ο νόμος δεν ορίζει διαφορετικά, στο χώρο πάνω και κάτω από το έδαφος. Δεν μπορεί όμως ο κύριος να απαγορεύσει ενέργεια που επιχειρείται σε τέτοιο ύψος ή βάθος ώστε να μην εξαρτά κανένα συμφέρον από την απαγόρευση.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα εξής:

- Ιδιοκτήτης του υπό κρίση ακινήτου ήτοι ενός αγροτεμαχίου εκτάσεως 7.198,05 τ.μ., στη θέση στην τοπική κοινότητα Καλλιθέας, της Δημοτικής Ενότητας Παραλίας του Δήμου Κατερίνης, επί του οποίου η εταιρία «.....» ανέγειρε δυνάμει της υπ' αριθ. /26.02.2008 άδειας οικοδομήσεως της Πολεοδομίας Ν. Πιερίας, ένα ισόγειο κτίριο υπεραγοράς τροφίμων, εμβαδού 1.407,99 τ.μ. ήταν ο με Α.Φ.Μ. (πατέρας του προσφεύγοντος).
- Με το υπ' αριθ. /20.03.2008 συμβόλαιο μίσθωσης ακινήτου του συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης,, ο εκμίσθωσε το ανωτέρω ακίνητο στην εταιρία «.....». Συνομολόγηθηκε συγκεκριμένα ότι, στην έννοια του μισθίου περιλαμβάνεται, το ανωτέρω ενιαίο ακίνητο συνολικού εμβαδού επτά χιλιάδων εκατόν ενενήντα οκτώ τετραγωνικών μέτρων και πέντε εκατοστών (7.198,05 τ.μ.) μετά της οικοδομής που θα ανεγερθεί πάνω σ' αυτό μαζί με τα συστατικά, παραρτήματα και παρακολουθήματά της και τον υποχρεωτικά ακάλυπτο χώρο του ακινήτου (όπου θα δημιουργηθούν θέσεις στάθμευσης αυτοκινήτων), ως αδιαίρετο και αδιάσπαστο νομικά και πραγματικά ενιαίο σύνολο (1^{ος} όρος).

Με τον δεύτερο όρο του συμβολαίου, η διάρκεια της μίσθωσης, η οποία άρχισε την 01.04.2008, ορίστηκε τριακονταετής και με τον τρίτο όρο το μίσθωμα καθορίστηκε στον ποσό των 4.500,00 €, μηνιαίως αναπροσαρμοζόμενο ετησίως μετά την πρώτη διετία, σε ποσοστό ίσο με το 100% της ετήσιας μεταβολής του Δείκτη Τιμών Καταναλωτή κατά το μήνα της αύξησης σε σχέση με τον αντίστοιχο μήνα του προηγούμενου έτους, όπως αυτή υπολογίζεται από την εκάστοτε αρμόδια Αρχή (σήμερα Εθνική Στατιστική Υπηρεσία της Ελλάδος) και η μισθώτρια επιβαρύνθηκε επιπλέον με το τέλος χαρτοσήμου.

Με τον έκτο όρο του συμβολαίου, ορίστηκε ότι το μίσθιο θα χρησιμοποιηθεί για την ανέγερση σ' αυτό επαγγελματικής στέγης και ειδικότερα υπεραγοράς τροφίμων ήτοι καταστήματος για λιανική ή χονδρική πώληση παντός είδους, τροφίμων, ειδών ένδυσης – υπόδησης, παιχνιδιών, γεωργικών προϊόντων ηλεκτρικών ειδών κ.λπ. ... Επιπλέον, ρητά συμφωνήθηκε ότι σε περίπτωση μεταβίβασης της μισθωτικής σχέσης στο σύνολό της από τον εκμισθωτή σε τρίτο με πράξη εν ζωή, είτε αιτία θανάτου, είτε με εκποίηση ολόκληρου ή μέρους ή ιδανικής μερίδας του μισθίου, δηλαδή σε περίπτωση μεταβίβασης της κυριότητας (πώληση, ανταλλαγή, δωρεά,

γονική παροχή, διανομή, κληροδοσία, πλειστηριασμό) καθώς και παραχώρησης κάθε εμπράγματος δικαιώματος που αποκλείει στη μισθώτρια τη χρήση του μισθίου, ο νέος ειδικός διάδοχος, κτήτορας ή κληρονόμος θα υπεισέλθει αυτοδίκαια στη μισθωτική σχέση αποκτώντας τα εκ του παρόντος δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του δικαιοπαρόχου του. Εάν ο εκμισθωτής, προτίθετο να πωλήσει το μίσθιο, λαμβανομένης υπόψη της επένδυσης της μισθώτριας, συμφωνήθηκε ότι η μισθώτρια είχε δικαίωμα προτίμησης έναντι κάθε τρίτου.

Επίσης ο εκμισθωτής δήλωσε ρητά κι ανεπιφύλακτα ότι παραιτείται καθόλο το συμβατικό χρόνο της μίσθωσης, από το δικαίωμα καταγγελίας της μίσθωσης για ιδιόχρηση, τόσο για τον εαυτό του όσο και για λογαριασμό των προσώπων που προβλέπει ο νόμος καθώς και από το δικαίωμα καταγγελίας της μίσθωσης για ανοικοδόμηση (12^{ος} όρος).

Περαιτέρω, ορίστηκε ότι, σε περίπτωση καταγγελίας της μίσθωσης η μισθώτρια θα κατεδάφιζε και θα αποξήλωνε όλες τις επί του μισθίου εδάφους υπάρχουσες κατασκευές είτε αφορούσαν κτίρια, υπόστεγα, σκέπαστρα είτε οποιασδήποτε άλλη μορφής κατασκευή που εν τω μεταξύ θα είχε ανεγερθεί με δαπάνες της μισθώτριας, απομακρύνοντας στη συνέχεια με δαπάνες της τα μπάζα και παραδίδουσα αυτό ελεύθερο στον εκμισθωτή (12^{ος} όρος), όπως και κατά τη λήξη ή τη λύση της μίσθωσης (13^{ος} όρος).

Τέλος, προβλέφθηκε ότι ο εκμισθωτής διατηρούσε το δικαίωμα να δηλώσει στη μισθώτρια εγγράφως τουλάχιστον έναν χρόνο πριν από τη λήξη της μίσθωσης ότι δεν επιθυμεί την κατεδάφιση των ανεγερθέντων κτισμάτων, η δε μισθώτρια δήλωσε εξαρχής ότι αποδέχεται αυτή τη δήλωσή του, άνευ ουδεμίας απολύτου αξιώσεως (14^{ος} όρος).

- Ο με το υπ' αριθ. /30.03.2011 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης,:
 - α) δώρισε στη σύζυγό του με Α.Φ.Μ., την επικαρπία σε ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου του προπεριγραφόμενου ακινήτου,
 - β) μεταβίβασε με γονική παροχή, στον γιο του με Α.Φ.Μ., την πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή σε ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου του προπεριγραφόμενου ακινήτου και
 - γ) μεταβίβασε με γονική παροχή, στον γιο του (προσφεύγοντα) με Α.Φ.Μ., την ψιλή κυριότητα σε ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου του προπεριγραφόμενου ακινήτου.

Επειδή, η πράξη τροποποίησης του υπ' αριθ. /20.03.2008 συμβολαίου μίσθωσης ακινήτου, με αριθ. /18.12.2019 του συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης βάσει της οποίας καταργήθηκε το ανωτέρω δικαίωμα του εκμισθωτή να δηλώσει στη μισθώτρια εγγράφως τουλάχιστον έναν χρόνο πριν από τη λήξη της μίσθωσης ότι δεν επιθυμεί την κατεδάφιση των ανεγερθέντων κτισμάτων δεν δύναται να μεταβάλλει τις διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής καθόσον:

α) δεν έχει αναδρομική ισχύ,

β) συνετάχθη μετά την κοινοποίηση στις 27.11.2019 του υπ' αριθ./19.11.2019 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου στον προσφεύγοντα με σκοπό να μεταβάλλει τα αποτελέσματα προηγούμενου ελέγχου (σχετική η με αριθ. 1360/01.09.2020 απόφαση της Υπηρεσίας μας επί της υπ' αριθ. πρωτ./14.02.2020 ενδικοφανούς προσφυγής του). Η ως άνω ενδικοφανή προσφυγή στρεφόταν κατά του υπ' αριθ./20.12.2019 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (για την περιουσία που υπήρχε την 01/01/2014) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ) και γ) δύναται να επανατροποποιηθεί στο μέλλον.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι τα κατασκευασθέντα κτίσματα από τη μισθώτρια εταιρία, δεν αποτελούν συστατικά του μισθίου αγροτεμαχίου, αλλά παροδικά συνδεδεμένα στοιχεία του, με προκαθορισμένο διαχωρισμό απορρίπτεται ως αβάσιμος.

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, σύμφωνα με το σκεπτικό της 4446/2015 Απόφασης ΣΤΕ «Το Δικαστήριο, εκτιμώντας τις συνθήκες της υπόθεσης και σταθμίζοντας τα συμφέροντα των διαδίκων, ιδίως δε την ύπαρξη έντονου δημόσιου συμφέροντος, συνισταμένου στην, κατά το δυνατόν, αποφυγή αιφνίδιας διακύμανσης των φορολογικών εσόδων του Κράτους υπό τις παρούσες δυσμενείς δημοσιονομικές συνθήκες, κρίνει ότι η ακύρωση της ανωτέρω παράλειψης πρέπει, κατ' εφαρμογή της παρ. 3β του άρθρου 50 του π.δ. 18/1989, να μην αναδράμει στο χρόνο συντέλεσής της, αλλά στις 21.5.2015, ημερομηνία λήξης της προθεσμίας εντός της οποίας η Διοίκηση όφειλε να εκδώσει την σχετική πράξη της».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1009/18-01-2016 (ΦΕΚ 48/Β/20-1-2016), αφού λήφθηκαν υπόψη οι υπ' αριθ. 4003/2014 και 4446/2015 αποφάσεις της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, αναπροσαρμόστηκαν οι τιμές για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των εντός σχεδίου πόλης ακινήτων οι οποίες είχαν καθοριστεί με τις με αριθ. πρωτ. 1020564/487/00ΤΥ/Δ'/27.2.2007 ΠΟΛ.1034/27.2.2007 (ΦΕΚ 269/Β'/28.2.2007), 1175023/3752/00ΤΥ/Δ'/28.12.2010 ΠΟΛ.1200/28.12.2010 (ΦΕΚ 2038/Β'/29-12-2010) και ΠΟΛ.1093/29.4.2013 (ΦΕΚ 1068/Β'/29-4-2013) αποφάσεις, με αναδρομική ισχύ από τις 21/5/2015.

Επειδή, βάσει της ΠΟΛ. 1113/12.06.2018 αναπροσαρμόστηκαν εκ νέου οι αντικειμενικές τιμές για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας ακινήτων, που βρίσκονται σε περιοχές εντός σχεδίου όλης της Χώρας.

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 ο υπολογισμός του ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων έγινε με βάση τις ισχύουσες διατάξεις του Ν. 4223/2013 (ΕΝ.Φ.Ι.Α.).

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

Επειδή, σύμφωνα με όλα τα προαναφερόμενα οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./27.11.2020 ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Υπ' αριθ./15.10.2020 οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (για την περιουσία που υπήρχε την 01/01/2015)

Διαφορά φόρου	1.194,54€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	597,27€
Σύνολο φόρου	1.791,81€

Υπ' αριθ./15.10.2020 οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (για την περιουσία που υπήρχε την 01/01/2016)

Διαφορά φόρου	1.194,54€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	597,27€
Σύνολο φόρου	1.791,81€

Υπ' αριθ./15.10.2020 οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (για την περιουσία που υπήρχε την 01/01/2017)

Διαφορά φόρου	1.194,54€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	597,27€
Σύνολο φόρου	1.791,81€

**Υπ' αριθ./15.10.2020 οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός ενιαίου φόρου
ιδιοκτησίας ακινήτων (για την περιουσία που υπήρχε την 01/01/2018)**

Διαφορά φόρου	1.144,77€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	572,39€
Σύνολο φόρου	1.717,16€

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.