



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 21-09-2023

Αριθμός Απόφασης: 717



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8-10, Θεσ/νίκη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Τηλέφωνο : 2313-332246

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 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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 από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού, Τ.Κ., κατά της τεκμαιρόμενης κατόπιν άπρακτης παρέλευσης της νόμιμης προθεσμίας σιωπηρής αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. στο με κωδικό/20221229/4214 κατά το αρ. 2 της Α. 1272/2019, αίτημά του.
5. Την ως άνω σιωπηρή απόρριψη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
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 του, **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την τεκμαιρόμενη κατόπιν άπρακτης παρέλευσης της νόμιμης προθεσμίας σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., απορρίφθηκε το από 29-12-2022 με κωδικό/20221229/4214 κατά το αρ. 2 της Α. 1272/2019, αίτημα του προσφεύγοντα για διόρθωση της φορολογητέας αξίας αναφορικά με τον ΕΝΦΙΑ έτους 2022 σε ένα από τα ακίνητά του.

Ο προσφεύγων δυνάμει της πράξης αποδοχής κληρονομίας της Συμβολαιογράφου, απέκτησε την πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή ενός ποσοστού 12,99% ή άλλως 2500/19240 εξ αδιαιρέτου του υπ' αριθμ. αγροτεμαχίου Γ κατηγορίας, συνολικής έκτασης 19.240 τ.μ. που βρίσκεται στην εποικισθείσα περιοχή του αγροκτήματος Νέας Ηράκλειας της πρώην κοινότητας Αγίου Παύλου της δημοτικής ενότητας Καλλικράτειας του Δήμου Προποντίδας της περιφερειακής ενότητας Χαλκιδικής.

Σύμφωνα με την με αρ./18-09-2020 βεβαίωση του Δήμου Νέας Προποντίδας το ανωτέρω με αριθμ. αγροτεμάχιο του αγροκτήματος Ν. Ηράκλειας: Α) Δεν εμπίπτει εντός των

ορίων του ΓΠΣ του οικισμού Ν. Καλλικράτειας που εγκρίθηκε με την υπ' αριθμό 42258/2246/9-6-1988 και τροποποιήθηκε με την 62724/5229/15-10-1990 (ΦΕΚ 607Δ730-10-90) απόφαση του Υπουργού ΠΕΧΩΔΕ. Β) Εμπίπτει εντός της περιοχής Β' κατοικίας «Ηράκλεια 2-Η2» για την οποία εγκρίθηκε Ρυμοτομικό Σχέδιο με την υπ' αριθμό 11448/2003 απόφαση του Υπουργού ΠΕΧΩΔΕ (ΦΕΚ 411Δ7 29-04-2023) με ισχύοντα συντελεστή δόμησης 0,35. Γ) για την περιοχή δεν έχει κυρωθεί πράξη εφαρμογής και δεν έχουν βεβαιωθεί εισφορές σε χρήμα. Δ) Η απόσταση από τη θάλασσα του αγροτεμαχίου είναι 720 μ περίπου.

Μετέπειτα ωστόσο, η πράξη εφαρμογής κυρώθηκε στις 29-12-2022 με το υπ' αριθμ. πρωτ. 482952/29-12-2022 απόφαση του Αντιπεριφερειάρχη Υποδομών και Δικτύων της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας.

Το ανωτέρω ποσοστό ιδιοκτησίας επί του ως άνω αγροτεμαχίου υπολογίστηκε με την με αρ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου ν. 4223/2013 έτους 2022 σε 554.777,87€ και του επιβλήθηκε κύριος φόρος 5.502,14€, ενώ τα προηγούμενα χρόνια η αντικειμενική αξία του προσδιοριζόταν σε 495.557,89€ και ο φόρος σε 1.387,59€.

Ο προσφεύγων στις 07-06-2022 είχε προσβάλει την ως άνω πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΕΝΦΙΑ έτους 2022 με την αριθμ. πρωτ./2022 ενδικοφανή προσφυγή, με τους αναφερόμενους σ' αυτήν ισχυρισμούς, ζητώντας την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση αυτής. Η προσφυγή αυτή απορρίφθηκε με την υπ' αριθμ./03-11-2022 απόφαση της ΔΕΔ Θεσ/νίκης, στην οποία αναφερόταν μεταξύ των άλλων, ότι ο προσφεύγων σε περίπτωση αμφισβήτησης της φορολογητέας αξίας ακινήτων, και εφόσον τα περιγραφικά στοιχεία των ακινήτων είναι ορθά, μπορούσε να υποβάλει στον αρμόδιο για τη δήλωση προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. αίτηση σύμφωνα με το υπόδειγμα 6 της Α 1272/2019.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτό το αίτημα του για τους παρακάτω λόγους:

1. Το οικοπέδο έκτασης 19.240 τ.μ. δεν υφίσταται, και μόνο πλασματικά δηλώνεται ως τέτοιο, λόγω της ΠΟΛ 1237/2014, η αξία δε του μεριδίου του στο εκτός σχεδίου πόλης αγροτεμάχιο 187 Ν. Ηράκλειας είναι 65.083,55€ (αξία συνόλου 501.028,07) σύμφωνα με φύλλο υπολογισμού που εκδόθηκε από το σύστημα αντικειμενικών αξιών των συμβολαιογράφων.
2. Σύμφωνα με τον πίνακα της Πράξης Εφαρμογής για το αγρόκτημα Η2- Ν. Ηράκλειας θα αποκτήσει ποσοστό 12,99% στο υπ' αριθμ. 1 οικόπεδο του οικοδομικού τετραγώνου 405 συνολικής έκτασης 10.778,09 τ.μ. του υπ' αρ. οικοπέδου του οικοδομικού τετραγώνου 401 συνολικής έκτασης 999,98 τμ, του υπ' αρ. 6 οικοπέδου του οικοδομικού τετραγώνου

403 συνολικής έκτασης 1.569,58 τ.μ. και του υπ' αριθμ. 8 οικοπέδου του οικοδομικού τετραγώνου 409 συνολικής έκτασης 267,91 τμ. Η αντικειμενική αξία όλων μαζί των ανωτέρω οικοπέδων είναι σύμφωνα με φύλλο υπολογισμού που εκδόθηκε από το σύστημα αντικειμενικών αξιών των συμβολαιογράφων ($107.055,25 + 2.873,95 + 10.727,07 + 28.930,66 =$)149.586,68€.

3. Λαμβανομένου υπόψη αγγελιών πωλήσεων οικοπέδων και αγροτεμαχίων στην περιοχή ότι η μέση τιμή ανά τετραγωνικό μέτρο στην Ηράκλεια Χαλκιδικής για ένα αγροτεμάχιο της έκτασης περίπου 20.000 τ.μ. ανέρχεται γύρω στα 20€/τμ και για οικόπεδο στα 90€/τμ Συνεπώς, για τα 2.5 στρέμματα που του αναλογούν ή αξία ανέρχεται περίπου σε 225.000,00€ αν θεωρηθεί ότι είναι οικόπεδο και σε 50,000,00€ αν θεωρηθεί ότι είναι αγροτεμάχιο.
4. Οι ανωτέρω αξίες επιβεβαιώνονται από την από 03-08-2022 με αρ. έκθεση εκτίμησης της, εκτιμήτριας του Υπουργείου Οικονομικών, βάσει της οποίας οι αγοραίες αξίες των οικοπέδων της περιοχής κυμαίνονται στα 100-120€/τμ και συνεπώς η αξία του επίμαχου ακινήτου (αν ήθελε εκτιμηθεί πλασματικά ως οικόπεδο) είναι 175.000,00τμ ($2.500\tau\mu \times 100\text{€} \times 70\% = 175.000,00\text{€}$)
5. Μειωμένη φοροδοτική ικανότητα
6. Υπέρμετρη αύξηση της φορολογικής επιβάρυνσης για το έτος 2022 σε σχέση με τα προγενέστερα έτη χωρίς να έχει υπάρξει μεταβολή της περιουσιακής του κατάστασης.
7. Απρόσοδη περιουσία

Ως προς τους ισχυρισμούς αναφορικά με τη φορολογητέα αξία του ακινήτου:

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ. 1,2 ,3 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^η Ιανουαρίου κάθε έτους.

2.Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α επιβάλλεται στα εμπράγματα δικαιώματα της πλήρους κυριότητας ,...

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....

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 1§3 του ν. 4223/2013 (όπως αντικαταστάθηκε με το αρ. 40 του ν. 4916/2022): 3. Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. ισούται: α) με τον κύριο φόρο επί του κάθε ακινήτου και την προσαύξηση επί αυτού σύμφωνα με την Ενότητα Ε' του άρθρου 4, εάν υποκείμενο του φόρου είναι φυσικό πρόσωπο, και β) 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 στον φόρο, εάν υποκείμενο του φόρου είναι νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 4 της Α 1272/2019: 1. Σε περιπτώσεις αμφισβήτησης της φορολογητέας αξίας ακινήτων ή των εμποπραγμάτων σε αυτά δικαιωμάτων, όπως έχει προσδιοριστεί στη δήλωση ΕΝ.Φ.Ι.Α. - πράξη προσδιορισμού φόρου, και εφόσον τα περιγραφικά στοιχεία του ακινήτου είναι ορθά, ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλει στον αρμόδιο για τη δήλωση προϊστάμενο Δ.Ο. Υ. αίτηση σύμφωνα με το συνημμένο υπόδειγμα 6.

2. Εφόσον η αίτηση γίνει αποδεκτή, εκδίδεται νέα δήλωση ΕΝ.Φ.Ι.Α. - πράξη προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α., η οποία κοινοποιείται ηλεκτρονικά κατά τις διατάξεις του [άρθρου 5](#) του ν. [4174/2013](#), όπως ισχύει, και αναρτάται στο λογαριασμό του φορολογούμενου στο ΟΠΣ Περιουσιολόγιο στο TAXISnet.

3. Εφόσον η αίτηση δεν γίνεται αποδεκτή, εκδίδεται πράξη απόρριψης σύμφωνα με το συνημμένο υπόδειγμα 7 και ενημερώνεται επί αποδείξει ο φορολογούμενος.

4. Στις περιπτώσεις στις οποίες η φορολογητέα αξία ακινήτων ή εμποπραγμάτων σε αυτά δικαιωμάτων δεν είναι ορθή λόγω λάθους της βάσης δεδομένων του Υπουργείου Οικονομικών, ο αρμόδιος για τη δήλωση ΕΝ.Φ.Ι.Α. - πράξη προσδιορισμού φόρου προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. ενημερώνει τη Διεύθυνση Εφαρμογής Φορολογίας Κεφαλαίου και Περιουσιολογίου, η οποία εγκρίνει τη διόρθωση της βάσης δεδομένων από τη Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης Α.Α.Δ.Ε. (Δ.ΗΛΕ.Δ.), ώστε να πραγματοποιηθεί στη συνέχεια ορθή εκκαθάριση του φόρου.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 4 περίπτωση Β: «Β. Υπολογισμός κύριου φόρου για οικοπέδα και γήπεδα

Ο κύριος φόρος που αναλογεί στα δικαιώματα επί των γηπέδων εντός σχεδίου πόλης ή οικισμού (οικόπεδα) ή των γηπέδων εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμού (γήπεδα) υπολογίζεται σύμφωνα με τις επόμενες παραγράφους.[...] γ) Η φορολογητέα αξία του οικοπέδου ισούται με το γινόμενο του συντελεστή οικοπέδου, της συνολικής τιμής εκκίνησης του οικοπέδου, του συντελεστή πρόσωσης και της επιφάνειας του οικοπέδου. Για τον υπολογισμό της φορολογητέας αξίας, εφαρμόζονται τα εξής: αα) Ο συντελεστής οικοπέδου (Σ.Οικ.), η συνολική τιμή εκκίνησης του οικοπέδου, καθώς και ο συντελεστής αξιοποίησης οικοπέδου (Σ.Α.Ο.), για τον υπολογισμό της συνολικής τιμής εκκίνησης του οικοπέδου, λαμβάνονται όπως ορίζονται κάθε φορά στις αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 41 του ν. [1249/1982](#), ανεξάρτητα αν ο συντελεστής δόμησης που ισχύει για τα ακίνητα είναι διαφορετικός από το Σ. Α.Ο.. Αν το οικόπεδο είναι δεσμευμένο για κοινωφελή χρήση, ο Σ.Α.Ο. είναι ίσος με το συντελεστή δόμησης του Οικοδομικού Τετραγώνου, όπως έχει καθοριστεί με προεδρικό διάταγμα.[...]

Γ. Υπολογισμός φόρου επί της συνολικής αξίας ανά εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου. Για δικαιώματα επί ακινήτων υπολογίζεται φόρος επί της συνολικής αξίας ανά εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου, όπως αυτό αποτυπώνεται στη δήλωση στοιχείων ακινήτων του άρθρου 23 του ν. [3427/2005](#) (Α' 312), σύμφωνα με την κατωτέρω κλίμακα:

Κλιμάκια συνολικής αξίας ακινήτου σε ευρώ	Συντελεστής φόρου ανά κλιμάκιο αξίας
0,01- 400.000	0%
400.000,01-500.000	0,20%
500.000,01-600.000	0,30%
600.000,01-700.000	0,40%
700.000,01-800.000	0,50%
800.000,01-900.000	0,60%
900.000,01-1.000.000	0,70%
1.000.000,01-2.000.000	0,90%
>= 2.000.000,01	1,00%

Ο φόρος υπολογίζεται στη συνολική αξία του εκατό τοις εκατό (100%) της πλήρους κυριότητας του ακινήτου, όπως το δικαίωμα αυτό αναγράφεται στη δήλωση στοιχείων ακινήτων, απομειώνεται με βάση τον συντελεστή συνιδιοκτησίας της παρ. 3 του άρθρου 32 του ν. [3842/2010](#) (Α' 58), εφόσον υφίσταται συνιδιοκτησία στην πλήρη ή ψιλή κυριότητα, και επιμερίζεται σύμφωνα με την παρ. 9 του άρθρου 2. Η αξία του προηγούμενου εδαφίου υπολογίζεται σύμφωνα με το τρίτο και το τέταρτο εδάφιο της Ενότητας Ε'.

Η παρούσα Ενότητα εφαρμόζεται, εφόσον η συνολική αξία ακίνητης περιουσίας του υποκειμένου στον φόρο, όπως αυτή υπολογίζεται βάσει της Ενότητας Ε', υπερβαίνει τις τριακόσιες χιλιάδες (300.000) ευρώ.[...]

Δ. Συνολικός υπολογισμός κύριου φόρου: α. Ο κύριος φόρος των φυσικών προσώπων ισούται με το άθροισμα του κύριου φόρου κτισμάτων της Ενότητας Α', του κύριου φόρου οικοπέδων και γηπέδων της Ενότητας Β' και του φόρου επί της συνολικής αξίας ανά εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου της Ενότητας Γ'.[...]

Ε. Προσαύξηση του φόρου φυσικών προσώπων ανάλογα με τη συνολική αξία της περιουσίας.

Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. φυσικών προσώπων που προκύπτει από την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, προσαυξάνεται ανάλογα με τη συνολική αξία της ακίνητης περιουσίας ως εξής:

α) για αξία ακίνητης περιουσίας έως και εξακόσιες πενήντα χιλιάδες (650.000) ευρώ, κατά ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%),

β) για αξία ακίνητης περιουσίας έως και οκτακόσιες χιλιάδες (800.000) ευρώ, κατά ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%),

γ) για αξία ακίνητης περιουσίας έως και ένα εκατομμύριο (1.000.000) ευρώ, κατά ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15%),

δ) για αξία ακίνητης περιουσίας από ένα εκατομμύριο και ένα λεπτό (1.000.000,01) ευρώ και άνω, κατά ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%).

Η προσαύξηση σύμφωνα με τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο εφαρμόζεται, εφόσον η συνολική αξία της ακίνητης περιουσίας υπερβαίνει τις πεντακόσιες χιλιάδες (500.000) ευρώ.»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, για τον προσδιορισμό του ΕΝΦΙΑ, η Διοίκηση υποχρεούται, σύμφωνα με το αρ. 4 του ν. 4223/2013, μεταξύ άλλων και σε εφαρμογή των διατάξεων του αρ. 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 τις διατάξεις του αρ. 41 παρ. 1 και 2 του ν. 1249/1982, όπως ίσχυαν κατά την 01/01/2019: «Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται με αντάλλαγμα ή αιτία θανάτου, δωρεάς ή προίκας, λαβαίνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης, που είναι καθορισμένες από πριν κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ' είδος ακινήτου [...]. Οι τιμές εκκίνησης αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων [...]. Οι τιμές εκκίνησης και οι συντελεστές αυξομείωσής τους θα καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών καθορίζονται α) [...], β) κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια σχετική με την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου. γ) Η εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου και για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζόμενων εκτός σχεδίου ακινήτων.

Με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών καθορίζεται ο χρόνος έναρξης ισχύος των διατάξεων του παρόντος άρθρου σε ολόκληρη τη χώρα ή ορισμένες περιοχές αυτής ή πόλεις και για όλα τα ακίνητα ή για ορισμένη κατηγορία τούτων.

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.»**

Επειδή, με την υπ' αριθμ. 57732 ΕΞ 2021 απόφαση του Υπουργού και Υφυπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ Β 2375/07-06-2021) αναπροσαρμόστηκαν από 01/01/2022 οι τιμές εκκίνησης των περιοχών που είναι ενταγμένες στο σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας ακινήτων.

Επειδή, ο υπολογισμός του ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων έγινε με βάση τις ισχύουσες διατάξεις του Ν. 4223/2013 (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) και τις υποβληθείσες δηλώσεις ακίνητης περιουσίας Ε9.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 3§2 του ν. 4223/2013 όπως ίσχυε με την κωδικοποίηση του ν. 4286/2014: «2. Απαλλάσσονται από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. και τα δικαιώματα στα ακίνητα για τα οποία:

α) Υφίσταται απαγόρευση οποιασδήποτε χρήσης, σύμφωνα με τον ισχύοντα Πολεοδομικό Σχεδιασμό, ιδίως ρυμοτομικό βάρος, ρυμοτομική απαλλοτρίωση, δέσμευση ακινήτου για κοινωφελή ή κοινόχρηστο σκοπό ή για λόγους προστασίας μνημείων και αρχαιοτήτων, ιδίως αρχαιολογική δέσμευση για ανασκαφές, κήρυξη αρχαιολογικού χώρου, καθώς και για λόγους προστασίας του περιβάλλοντος, που έχει επιβληθεί από φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, αποκλειστικά κατά το μέρος για το οποίο υφίσταται η ως άνω απαγόρευση. Σε περίπτωση μερικής απαγόρευσης χρήσης ακινήτου εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμού ο ΕΝ.Φ. Ι. Α. μειώνεται κατά τριάντα τοις εκατό (30%). Σε περίπτωση μερικής απαγόρευσης χρήσης ακινήτου εντός σχεδίου πόλης ή οικισμού, ο ΕΝ.Φ. Ι. Α. μειώνεται κατά εξήντα τοις εκατό (60%). Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων μπορεί να καθορίζονται περιπτώσεις οι οποίες υπάγονται στα προηγούμενα εδάφια.

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.

γ) Έχει εκδοθεί αμετάκλητη δικαστική απόφαση ή οριστική διοικητική πράξη αποζημίωσης για απαλλοτρίωση ή ρυμοτομικό βάρος ή δέσμευση κάθε είδους και δεν έχει καταβληθεί η αποζημίωση μετά από ένα (1) έτος από το έτος έκδοσης της παραπάνω απόφασης.

Οι παραπάνω απαλλαγές ή μειώσεις από τον ΕΝ.ΦΙ.Α. λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό της πλήρους αποζημίωσης σχετικά με τα δικαιώματα της παραγράφου 2 του άρθρου 1.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1237/2014 : Αναγράφεται ο αριθμός της κατηγορίας των ειδικών συνθηκών, στην οποία κατατάσσεται το ακίνητο ως εξής: 1:2. Οικόπεδο, το οποίο τελεί υπό αναγκαστική απαλλοτρίωση, περιλαμβανομένων και των επεκτάσεων σχεδίου πόλης πριν την κύρωση της πράξης εφαρμογής.[...] Σε περίπτωση γηπέδου, το οποίο βρίσκεται σε περιοχή για την οποία έχει εκδοθεί πράξης εφαρμογής και εκκρεμεί η κύρωση αυτής, ο φορολογούμενος, μέχρι την κύρωσή της, αναγράφει το ακίνητο ως οικόπεδο στην κατάστασή του (και όχι όπως αυτό θα διαμορφωθεί μετά την κύρωση της πράξης εφαρμογής), με την ένδειξη ότι τελεί υπό αναγκαστική απαλλοτρίωση. Επισημαίνεται ότι, μετά την κύρωση της πράξης εφαρμογής, αναγράφεται σε μία γραμμή το οικόπεδο, το οποίο απομένει, και σε διαφορετικές γραμμές αναγράφονται τα τμήματα του οικοπέδου, για τα οποία εκκρεμεί αποζημίωση και μέχρι την καταβολή αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 3 του αρ. 32 του ν. 3842/2010 :3. 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 την υποπερ. 3.3 και 3.3.2. της παρ. 3 του αρ. 32 του ν. 3842/2010: «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.

3.3.2 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, κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος, η φορολογούμενη ύλη, όπως η περιουσία, δεν επιτρέπεται να είναι πλασματική, αλλά πρέπει να είναι πραγματική (βλ. λ.χ. ΣΤΕ Ολομ. 29/2014, Ολομ. 4003/2014).

Επειδή, όπως κρίθηκε με την υπ' αριθμ. 1357/2018 απόφαση του Β τμήματος του ΣΤΕ (σκέψη 8 της απόφασης), «Με τις προεκτεθείσες διατάξεις του αρ. 41 του ν. 1249/1982 θεσπίστηκε αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων κατά τρόπο ώστε, βάσει προκαθορισμένων, ειδικών και πρόσφορων κριτηρίων, να προκύπτει για κάθε ακίνητο μιας περιοχής ορισμένη αξία, ανταποκρινόμενη, κατά προσέγγιση στην πραγματική αγοραία αξία αυτού (βλ. ΣΤΕ Ολομ. 4003/2014), δηλαδή στην ελάχιστη εύλογη αξία αγοραπωλησίας που θα συμφωνούσαν δύο καλά ενημερωμένοι και επιμελείς συναλλασσόμενοι, που δεν έχουν σχέση μεταξύ τους (βλ. ΣΤΕ 2334-2337/2016 επταμ.) Οι ανωτέρω διατάξεις του αρ. 41 του ν. 1249/1982, στις οποίες παραπέμπει το αρ. 4 του ν. 4223/2013, συνάδουν προς το Σύνταγμα, καθόσον δεν θεσπίζουν αμάχητο τεκμήριο προσδιορισμού της αγοραίας αξίας των ακινήτων (και συνακόλουθα της περιουσιακής αξίας των οριζόμενων στο αρ. 1 του ν. 4223/2013 δικαιωμάτων, επί των οποίων επιβάλλεται ο ΕΝ.Φ.Ι.Α.), δεδομένου ότι ο φορολογούμενος δύναται με δική του πρωτοβουλία να αποστεί από την εφαρμογή του τεκμαρτού/αντικειμενικού τρόπου προσδιορισμού της αγοραίας αξίας, ζητώντας από το δικαστήριο, κατά την παρ. 6 του αρ. 41, τον προσδιορισμό της αξίας αυτής (πρβλ. ΣΤΕ Ολομ. 4003/2014, 86/2015 επταμ.), εάν θεωρηθεί ότι η αντικειμενική αξία του ακινήτου του είναι (ουσιωδώς) μεγαλύτερη από την πραγματική αγοραία αξία του. Επομένως, σε τέτοια περίπτωση, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α., η οποία ερείδεται στην ισχύουσα (κανονιστικώς ορισθείσα με υπουργική απόφαση) τιμή ζώνης, προσβάλλεται με έννομο συμφέρον από τον φορολογούμενο (όχι στο σύνολό της αλλά μόνον) κατά το μέρος της που στηρίζεται σε τιμή ζώνης υπερβαίνουσα την τιμή (ανά τ.μ.) η οποία αντιστοιχεί στην πραγματική αγοραία αξία του ακινήτου. Ενόψει των προηγούμενων, οι διατάξεις των άρθρων 41 παρ. 6 του ν. 1249/1982 και 4 παρ. 1 και 2 του ν. 4223/2013, σε συνδυασμό με τις προεκτεθείσες διατάξεις των άρθρων 63 και 65 του ΚΦΔ, έχουν την έννοια ότι, εφόσον ισχύει η οικεία κανονιστική ρύθμιση περί τιμής ζώνης (προϋπόθεση που δεν συντρέχει, εάν έχει ακυρωθεί από το Συμβούλιο της Επικρατείας η ρύθμιση αυτή ή η παράλειψη της Διοίκησης να προβεί σε νέα, επίκαιρη ρύθμιση), στην οποία ερείδεται η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α., ο καθού φορολογούμενος, ο οποίος επιδιώκει να αποστεί από την τεκμαρτή αξία που ορίζει η εν λόγω κανονιστική ρύθμιση, στο πλαίσιο του προσδιορισμού του ύψους του ΕΝ.Φ.Ι.Α. που οφείλει, δεν αρκεί να αμφισβητήσει με την ενδικοφανή και, περαιτέρω, με την ένδικη προσφυγή του τη νομιμότητα της ως άνω κανονιστικής ρύθμισης περί τιμής ζώνης των ακινήτων στην περιοχή στην οποία βρίσκεται η περιουσία του, αλλά (ανεξαρτήτως εάν ισχυρίζεται ότι η τιμή ζώνης δεν

καθορίστηκε εξ αρχής ορθώς ή ότι δεν συνάδει πλέον με τις τρέχουσες τιμές, λόγω μεταβολής των συνθηκών της αγοράς, ή ότι δεν ανταποκρίνεται στις ειδικές συνθήκες του συγκεκριμένου ακινήτου του: (πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 4003/2014 και ΣτΕ 2810/2017 επταμ.) βαρύνεται να προβάλει, με συγκεκριμένο ισχυρισμό, ότι η εφαρμοσθείσα τιμή ζώνης είναι (ουσιωδώς) μεγαλύτερη από την πραγματική αγοραία τιμή του ακινήτου, καθώς και να διατυπώσει συγκεκριμένο αίτημα ως προς το ύψος στο οποίο πρέπει να καθοριστεί η επίμαχη αγοραία αξία, συνοδευόμενο, μάλιστα, από έγγραφα στοιχεία τεκμηρίωσής της, δεδομένου ότι, σε τέτοια περίπτωση, αντικείμενο της διοικητικής (ενδικοφανούς) διαδικασίας και της αντίστοιχης διοικητικής δίκης είναι ο προσδιορισμός της αμφισβητούμενης αγοραίας αξίας του ακινήτου και, συνακόλουθα, του φόρου ο οποίος αναλογεί κατά το νόμο στην αξία αυτή. Αν ο φορολογούμενος παραλείψει να ανταποκριθεί στο ανωτέρω βάρος του, η ενδικοφανής προσφυγή του είναι απορριπτέα, ως αόριστη και αναπόδεικτη, ενώ περαιτέρω, απορρίπτεται και η ένδικη προσφυγή του κατά της (σιωπηρής ή ρητής) απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής του.

Επειδή από τα προσκομιζόμενα στοιχεία δεν προκύπτει η ύπαρξη λάθους τόσο κατά την συμπλήρωση της δήλωσης στοιχείων ακινήτων (Ε9) όσο και κατά τον υπολογισμό της φορολογητέας αξίας του απαλλοτριωμένου οικοπέδου, συνάγεται ότι ορθώς δεν έγινε αποδεκτό το αίτημα του προσφεύγοντα από τη Δ.Ο.Υ. Για να απαλλαγεί ο προσφεύγων από τη δήλωση του απαλλοτριωμένου τμήματος του οικοπέδου πρέπει πρώτα να επέλθει η κύρωση της πράξης εφαρμογής που βάσει των στοιχείων του φακέλου συντελέσθηκε μετά την ημερομηνία της φορολογίας (1/1/2022) και συγκεκριμένα στις 29/12/2022.

Επειδή από τα προσκομιζόμενα στοιχεία δεν προκύπτει η ύπαρξη λάθους τόσο κατά την συμπλήρωση της δήλωσης στοιχείων ακινήτων (Ε9) όσο και κατά τον υπολογισμό της φορολογητέας αξίας του απαλλοτριωμένου οικοπέδου, καθώς το επίμαχο ακίνητο ήδη με την έκδοση της πράξης εφαρμογής χαρακτηρίζεται ως οικόπεδο και πρέπει να αναγραφεί στα τετραγωνικά που αντιστοιχούν πριν την κύρωση της πράξης εφαρμογής. Δυνατότητα διαγραφής του απαλλοτριωμένου τμήματος του οικοπέδου με υποβολή νέας δήλωσης (Ε9) θα έχει ο προσφεύγων μετά την συντέλεση της κυρωτικής πράξης.

Επειδή περαιτέρω, ο προσφεύγων επικαλείται διαφορετικές προτεινόμενες τιμές για την αξία του επίμαχου ακινήτου, υπολογίζοντας την αξία του τόσο αντικειμενικά όσο και με αγοραίες αξίες, τόσο ως οικόπεδο όσο και ως αγροτεμάχιο, χρησιμοποιώντας συνάμα διαφορετικά στοιχεία από

συμβολαιογράφους και εκτιμητές, δημιουργώντας σύγχυση και αοριστία ως προς την αξία στην οποία προσβλέπει.

Ως προς τον πέμπτο (ως προς τη φοροδοτική ικανότητα) και έβδομο ισχυρισμό (περί μη επιβολής φόρου σε απρόσοδη περιουσία):

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, 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 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.

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/24-04-2023 ενδικοφανούς προσφυγής του ΑΦΜ κατά της τεκμαιρόμενης κατόπιν άπρακτης παρέλευσης της νόμιμης προθεσμίας σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. στο με κωδικό/20221229/4214 κατά το αρ. 2 της Α. 1272/2019, αίτημά του

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σημείωση :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.