



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 16.7.2024

Αριθμός απόφασης: 2182

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312349

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 58).

γ. 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.).».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

ε. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

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

3.Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4.Τη με ημερομηνία κατάθεσης 21.3.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατοίκου Αττικής, οδός, ως κληρονόμου της με ΑΦΜ, κατά των κάτωθι πράξεων του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.: α) της με αριθ. ειδοποίησης/20-02-2024 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ν. 4223/2013 έτους 2019, β) της με αρ. ειδοποίησης/20-02-2024 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ν. 4223/2013 έτους 2020, γ) της με αριθ. ειδοποίησης/20-02-2024 έτους 2021 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6.Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 21.3.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ η οποία υποβλήθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Α) Με τη με αριθ. ειδοποίησης/20-02-2024 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ν. 4223/2013 έτους 2019 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., επιβλήθηκε σε βάρος της αποβιώσασας με ΑΦΜ της οποίας ο προσφεύγων είναι κληρονόμος, συνολικός φόρος ιδιοκτησίας ακινήτων ποσού 6.025,53€, το οποίο αναλύεται σε κύριο φόρο ποσού 2.336,63 € €, πλέον συμπληρωματικό φόρο 5.220,63 €, μείον έκπτωση ποσού 1.531,73 €.

Β) Με τη με αριθ. ειδοποίησης/20-02-2024 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ν. 4223/2013 έτους 2020 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., επιβλήθηκε σε βάρος της αποβιώσασας με ΑΦΜ της οποίας ο προσφεύγων είναι κληρονόμος, συνολικός φόρος ιδιοκτησίας ακινήτων ποσού 6.045,26 €, το οποίο αναλύεται σε κύριο φόρο ποσού 2.335,94 € €, πλέον συμπληρωματικό φόρο 5.220,63 €, μείον έκπτωση ποσού 1.511,31€.

Γ) Με τη με αριθ. ειδοποίησης/20-02-2024 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ν. 4223/2013 έτους 2021 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., επιβλήθηκε σε βάρος της αποβιώσασας με ΑΦΜ της οποίας ο προσφεύγων είναι κληρονόμος, συνολικός φόρος ιδιοκτησίας ακινήτων ποσού 6.025,26 €, το οποίο αναλύεται σε κύριο φόρο ποσού 2.335,94 € €, πλέον συμπληρωματικό φόρο 5.220,63 €, μείον έκπτωση ποσού 1.531,31€.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Οι προσβαλλόμενες Πράξεις Διοικητικού Προσδιορισμού ΕΝΦΙΑ εκδόθηκαν κατόπιν καταχωρήσεως Τροποποιητικών Δηλώσεων ΕΝΦΙΑ των ετών 2019-2021 που αφορούν στην θανούσα με ΑΦΜ: που εστάλησαν εξ' εκάστου από τους

νόμιμους κληρονόμους της, μέσω της εφαρμογής Ψηφιακής Υποδοχής και Διαχείρισης Αιτημάτων «Τα Αιτήματά μου».

Το ακίνητο εξαιτίας του οποίου εκδόθηκαν οι ως άνω Πράξεις, και το οποίο αφορά σε οικόπεδο εμβαδού 9.457, 25 τ.μ., που βρίσκεται στα Ο.Τ. της του Δήμου Παλλήνης, δηλωνόταν αρχικά στο Ε9 της θανούσας, ως αγρός, με αποτέλεσμα με τις αρχικές πράξεις Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου ΕΝΦΙΑ που είχαν εκδοθεί για τα έτη 2019-2023, να καταλογίζονται μικρά ποσά.

Το εν λόγω γεωτεμάχιο σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή εντάχθηκε στο Σχέδιο Πόλης (ΦΕΚ 89/ΑΠ/2014), χαρακτηριζόμενο πλέον ως οικόπεδο και λόγω αυτού οι κληρονόμοι της θανούσας, μεταξύ των οποίων και ο προσφεύγων, αναφέρουν ότι υπέβαλαν τροποποιητικές δηλώσεις για τα έτη 2019-2021 δηλώνοντας αυτό ως οικόπεδο καθώς το γεωτεμάχιο έχει ενταχθεί στο σχέδιο πόλης και αποτελεί πλέον οικόπεδο, αν και δεν έχει κυρωθεί η σχετική πράξη εφαρμογής. Από την εκκαθάριση των ως άνω τροποποιητικών δηλώσεων εκδόθηκαν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΕΝΦΙΑ προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς.

1. Έλλειψη νομιμότητας προσδιορισμού ΕΝΦΙΑ κατά την αυθαίρετη και άνευ εύλογων αντιπροσωπευτικών και αντικειμενικά αποδεκτών και ελέγξιμων κριτηρίων προσδιορισμού της αξίας του ακινήτου, ως αποδεικνύει ο μετά από ένα έτος προσδιορισμός της αξίας με αντικειμενικά κριτήρια περίπου στο 1/3 της αρχικής κατ' εκτίμηση αξίας του. Ειδικότερα επικαλείται το γεγονός της εφαρμογής από το έτος 2022 και εντεύθεν, του λεγόμενου Αντικειμενικού Προσδιορισμού Αξίας Ακινήτων, βάσει του οποίου, τα ποσά οφειλής του φόρου ΕΝΦΙΑ από το έτος 2022 και μετά, είναι κατά πολύ μικρότερα από εκείνα των ως άνω προαναφερθέντων ετών για τα οποία προσφεύγει.
2. Έλλειψη αιτιολογίας και εσφαλμένη εκτίμηση της ΔΟ.Υ. Παλλήνης περί θεωρήσεως του ακινήτου ως οικοπέδου εντός σχεδίου αντί αυτό να θεωρηθεί ως οικόπεδο εκτός σχεδίου υπό ένταξη, εφόσον στην περιοχή δεν έχει ακόμα κυρωθεί η πράξη εφαρμογής.
3. Εσφαλμένα δεν υπολογίστηκε η αξία του ακινήτου με βάση συγκριτικές τιμές αγροτεμαχίων, ήτοι ιδιοκτησιών που κείνται εκτός σχεδίου πόλης, ως και εν προκειμένω, για το διάστημα μέχρι την κύρωση της πράξης εφαρμογής, αλλά το αντιμετώπισε ως οικόπεδο ενταγμένο ήδη στο σχέδιο πόλης και μάλιστα για τη συνολική του επιφάνεια ως αγροτεμαχίου. Περαιτέρω, ακόμη και αν μία τέτοια μεθοδολογία μπορούσε να γίνει δεκτή, δεν αφαιρέθηκε από την αξία του μελλοντικού οικοπέδου η αξία του τμήματος που αντιστοιχεί σε εισφορά γης μετά την ισχύ του Ν-3212/03 (Αρθ-8, παρ.4 του Ν-1337/83, Αρθ-20 παρ. 1' του Ν-2508/97) ως εξής: οι ιδιοκτησίες που περιλαμβάνονται σε περιοχές που πολεοδομούνται για πρώτη φορά, υποχρεούνται να συμμετάσχουν με εισφορά σε γη για τη δημιουργία των απαραίτητων κοινόχρηστων χώρων και γενικά την ικανοποίηση κοινωφελών χρήσεων και σκοπών. Η εισφορά σε γη αποτελείται από ποσοστό επιφάνειας κάθε ιδιοκτησίας πριν από την πολεοδόμησή της.

4. Αντισυνταγματική η φορολόγηση της απρόσοδης ακίνητης περιουσίας.
5. Αντισυνταγματικότητα τρόπου προσδιορισμού του φόρου και του ύψους αυτού.
Έλλειψη φοροδοτικής ικανότητας
6. Ο προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας του εκτός αντικειμενικού προσδιορισμού ακινήτου δεν είναι νόμιμος λόγω παραβίασης των συνταγματικών αρχών της αναλογικής ισότητας, συνεισφοράς στα δημόσια βάρη, της δίκαιης φορολόγησης και της προστασίας της ιδιοκτησίας.
7. Αντισυνταγματικότητα του συμπληρωματικού φόρου λόγω παραβίασης της αρχής της διπλής φορολόγησης.
8. Αντισυνταγματικότητα- παραβίαση Ελληνικού και ευρωπαϊκού δικαίου

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν.4223/31-12-2013, όπως αυτές ισχύουν για τα έτη, 2019 2020 και 2021 πριν την τροποποίησή τους με το άρθρο 40 του Ν. 4916/2022 (Α' 65 ,) 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.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 & 2 του άρθρου 5 του Ν. 4223/2013, όπως ισχύουν για τις προσβαλλόμενες πράξεις ΕΝΦΙΑ ετών 2019-2021, για τον υπολογισμό του συμπληρωματικού φόρου ορίζεται ότι:

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. Η αξία των δικαιωμάτων αυτών υπολογίζεται κατά τα ποσοστά που προκύπτουν από την ανάλογη εφαρμογή των παραγράφων 3 έως και 7 του άρθρου 2.

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%...».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 3 του Ν. 4223/2013 ορίζεται ότι:

«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 τη 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%).

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.Φ.Ι.Α. λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό της πλήρους αποζημίωσης σχετικά με τα δικαιώματα της παραγράφου 2 του άρθρου 1».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Ν. 4223/2013 ορίζεται ότι:

«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.

1. Ειδικότερα, για τα οικοπέδα:

«α) Το οικόπεδο εντάσσεται σε φορολογική ζώνη και προσδιορίζεται συντελεστής φόρου με βάση τη μοναδιαία αξία του οικοπέδου, σύμφωνα με τον πίνακα που ακολουθεί:

.....

β) Η Μοναδιαία Αξία του οικοπέδου ανά τετραγωνικό μέτρο είναι ο λόγος της φορολογητέας αξίας του οικοπέδου προς τη συνολική επιφάνεια του.

«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 (Α' 43), η μοναδιαία αξία του οικοπέδου ανά τετραγωνικό μέτρο, δεν μπορεί να είναι ανώτερη της τιμής ανά τετραγωνικό μέτρο, η οποία ελήφθη υπόψη για τον υπολογισμό του φόρου ακίνητης περιουσίας φυσικών προσώπων έτους 2013.»

γ) Η φορολογητέα αξία του οικοπέδου ισούται με το γινόμενο του συντελεστή οικοπέδου, της συνολικής τιμής εκκίνησης του οικοπέδου, του συντελεστή πρόσοψης 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.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 32 ν. 3842/2010 ορίζεται ότι:
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:

.....
3.3 Η φορολογητέα αξία οικόπεδου 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.

3.3.1 Ανάλογα με την πρόσοψη εφαρμόζεται συντελεστής πρόσοψης ως εξής: 1,00 για πρόσοψη σε ένα μόνο δρόμο, 1,08 για προσόψεις σε δύο ή περισσότερους δρόμους ή σε δρόμο και πλατεία και 0,80 αν δεν έχει πρόσοψη σε δρόμο.

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 εξάντλησης 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 την Εγκ. ΓΓΔΕ ΠΟΛ.1237/11-11-2014 «Οδηγίες για τη συμπλήρωση της δήλωσης στοιχείων ακινήτων (έντυπο Ε9) από την 1η Ιανουαρίου 2014» ορίζεται ότι:
«...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. ...

ΕΙΔΙΚΩΝ ΣΥΝΘΗΚΩΝ (ΣΤΗΛΗ 10)

Αναγράφεται ο αριθμός της κατηγορίας ειδικών συνθηκών, στην οποία κατατάσσεται το ακίνητο, ως εξής:

ΚΩΔ

- 1 *Κτίσματα, τα οποία τελούν υπό αναγκαστική απαλλοτρίωση, περιλαμβανομένων και των επεκτάσεων σχεδίου πόλης πριν την κύρωση της πράξης εφαρμογής, καθώς και κτίσματα για τα οποία έχει εκδοθεί άδεια ή πρωτόκολλο κατεδάφισης.*
- 2 *Οικόπεδο, το οποίο τελεί υπό αναγκαστική απαλλοτρίωση, περιλαμβανομένων και των επεκτάσεων σχεδίου πόλης πριν την κύρωση της πράξης εφαρμογής.*
- 3 *Διατηρητέο κτίσμα, εφόσον έχει εκδοθεί η σχετική πράξη και έχει δημοσιευθεί σε Φ.Ε.Κ.».*

Επειδή η πρόβλεψη αυτή στην ΠΟΛ 1237/2014 έγινε προκειμένου να δοθεί λύση στον τρόπο με τον οποίο τα συγκεκριμένα ακίνητα, τα οποία δεν είναι αγροτεμάχια, θα μπορέσουν να καταχωρηθούν στο σύστημα ως ιδιαίτερη κατηγορία οικοπέδων, διαφορετική από τα υπόλοιπα αστικά ακίνητα.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του ΚΦΔ (άρθρο 77 του νέου ΚΦΔ 5104/2024) : «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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 με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται κατά βάση έλλειψη νομιμότητας προσδιορισμού ΕΝΦΙΑ κατά την αυθαίρετη και άνευ εύλογων αντιπροσωπευτικών και αντικειμενικά αποδεκτών και ελέγχιμων κριτηρίων προσδιορισμού της αξίας του ακινήτου, και παραβίαση των συνταγματικών αρχών καθώς και εσφαλμένη εκτίμηση της ΔΟ.Υ. Παλλήνης περί θεωρήσεως του ακινήτου ως οικοπέδου εντός σχεδίου αντί αυτό να θεωρηθεί ως οικόπεδο εκτός σχεδίου υπό ένταξη, εφόσον στην περιοχή δεν έχει ακόμα κυρωθεί η πράξη εφαρμογής. Προς τεκμηρίωση του ισχυρισμού του προσκομίζει αποτύπωση ιδιοκτησίας από τον πολιτικό μηχανικό Παναγιώτη Βρανά και απόσπασμα από το Εθνικό Κτηματολόγιο.

Επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ετών 2019-2021 εκδόθηκαν βάσει των τροποποιητικών δηλώσεων ΕΝ.Φ.Ι.Α. και των στοιχείων ακινήτων (Ε9) για τα έτη 2019, 2020, 2021 που υπέβαλε ο προσφεύγων ως κληρονόμος της αποβιώσαςας με ΑΦΜ, και αφού λήφθηκαν υπόψη τα δηλωθέντα από τον ίδιο στοιχεία του υπό κρίση ακινήτου.

Επειδή η εκκαθάριση των δηλώσεων γίνεται αυτόματα από το σύστημα TAXIS, σύμφωνα με τα περιγραφικά στοιχεία των ακινήτων όπως αυτά έχουν συμπληρωθεί από τον φορολογούμενο και σύμφωνα με το ισχύον νομικό πλαίσιο κατά τον υπό κρίση χρόνο φορολογίας (σχετικές και οι ΠΟΛ.1131/2013, ΠΟΛ1086/2017).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, ο προσφεύγων στις υποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις Ε9 ετών 2019-2021, δήλωσε το υπό κρίση ακίνητο (με αριθ. ΑΤΑΚ) ως οικόπεδο, συμπληρώνοντας στην στήλη 6 (κατηγορία ακινήτου) τον κωδικό 4 που αντιστοιχεί σε οικόπεδο ενώ παρά το γεγονός ότι ισχυρίζεται ότι το εν λόγω ακίνητο αποτελεί οικόπεδο/γεωτεμάχιο και έχει ενταχθεί στο σχέδιο πόλης αλλά δεν έχει ακόμη κυρωθεί η σχετική πράξη εφαρμογής κατά την υποβολή της υπό κρίση τροποποιητικής δήλωσης το εν λόγω ακίνητο από αγροτεμάχιο απεικονίσθηκε ως οικόπεδο χωρίς να συμπληρωθούν ειδικότερα στοιχεία ως προς την επικαλούμενη κατάστασή (ενδεικτικώς συμπλήρωση της στήλης 10 «ειδικών συνθηκών» του εντύπου Ε9 με τον κωδικό 2, που αντιστοιχεί σε οικόπεδα, τα οποία

τελούν υπό αναγκαστική απαλλοτρίωση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ως άνω ΠΟΛ 1237/2014).

Επειδή τα γεωτεμάχια (οικόπεδα), τα οποία βρίσκονται σε περιοχή επέκτασης του σχεδίου πόλης, αλλά στο στάδιο πριν την κύρωση της πράξης εφαρμογής, δεν εξομοιώνονται με το εκτός σχεδίου γεωτεμάχιο (γήπεδο/αγροτεμάχιο) -και δε θα ήταν εύλογο από νομικής άποψης να εξομοιώνονται, αφού τελούν σε ουσιωδώς διαφορετικές συνθήκες σε σχέση με τα εκτός σχεδίου, μολονότι πρακτικά δεν είναι ακόμα αξιοποιήσιμα, ωστόσο αντιμετωπίζονται, για σκοπούς εν προκειμένω ΕΝΦΙΑ, με ειδικό (ελαφρύτερο φορολογικά) τρόπο σε σχέση με τα κανονικά, χωρίς περιορισμούς, οικόπεδα με την εφαρμογή μειωτικού συντελεστή, γι' αυτό και παρέχεται η δυνατότητα στα πρόσωπα που έχουν εμπράγματα δικαιώματα επ' αυτών να συμπληρώσουν σχετικό κωδικό στη δήλωση στοιχείων ακινήτων (σύμφωνα με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1237/2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών), όπως εν προκειμένω συμπληρώνοντας τον ορθό κωδικό στη στήλη «Ειδικών Συνθηκών».

Επειδή, σημειώνεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ΚΦΔ ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.

Επειδή, εξάλλου σύμφωνα με τις διατάξεις της Α 1272/2019 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Διαδικασία διορθώσεων και χορήγηση απαλλαγών από τον Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων, καθορισμός του αρμόδιου οργάνου - Τροποποίηση και κωδικοποίηση της ΠΟΛ 1163/2015 απόφασης Γ.Γ.Δ.Ε. (Β' 1711)» ορίζεται ότι:

"Άρθρο 1 Αρμόδιο όργανο για τη χορήγηση των απαλλαγών ή εκπτώσεων από τον ενιαίο φόρο ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.)

1. Αρμόδιο όργανο για τη χορήγηση των προβλεπόμενων από τις διατάξεις των άρθρων 3 έως και 5 του ν. 4223/2013 εκπτώσεων ή απαλλαγών, οι οποίες δεν χορηγήθηκαν με τη δήλωση ΕΝ.Φ.Ι.Α. - πράξη προσδιορισμού φόρου, πλην της εφαρμογής της περίπτωσης ε της παραγράφου 2 της ενότητας Β του άρθρου 4 του ιδίου νόμου, είναι ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. της αρχικά εκδοθείσας δήλωσης ΕΝ.Φ.Ι.Α. - πράξης προσδιορισμού φόρου του οικείου έτους.

Άρθρο 2

Διαδικασία χορήγησης των απαλλαγών ή εκπτώσεων των άρθρων 3 έως και 5 του ν. 4223/2013, πλην της εφαρμογής της περίπτωσης ε της παραγράφου 2 της ενότητας Β του άρθρου 4 του ιδίου νόμου

1. Για την απαλλαγή ακινήτων ή εμπραγμάτων σε αυτά δικαιωμάτων από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. στις περιπτώσεις κατά τις οποίες ακίνητο έχει υπαχθεί σε φόρο, ενώ απαλλάσσεται, απαιτείται η υποβολή αίτησης στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., όπως αυτός ορίζεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 1 της παρούσας, σύμφωνα με το συνημμένο υπόδειγμα 1, με συνυποβαλλόμενα τα κατά περίπτωση απαιτούμενα δικαιολογητικά, τα οποία πρέπει να ισχύουν την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας. Η αίτηση αυτή υποβάλλεται ανά αιτία χορήγησης της έκπτωσης ή απαλλαγής.

8. Εφόσον η αίτηση γίνει αποδεκτή εκδίδεται νέα δήλωση ΕΝ.Φ.Ι.Α. - πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η οποία κοινοποιείται από τον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. κατά τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4174/2013, όπως ισχύει, και αναρτάται ηλεκτρονικά στο λογαριασμό του φορολογούμενου στο ΟΠΣ Περιουσιολόγιο (www.aade.gr).

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

Άρθρο 4 Διαδικασία διόρθωσης φορολογητέας αξίας ακινήτου

1. Σε περιπτώσεις αμφισβήτησης της φορολογητέας αξίας ακινήτων ή των εμπραγμάτων 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 φορολογουμένου 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 εμπραγμάτων 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 ο προσφεύγων επικαλείται διαφοροποίηση ως προς τα περιγραφικά στοιχεία του ως άνω ακινήτου σε σχέση με αυτά που έχουν δηλωθεί με την υποβληθείσα από την πλευρά του τροποποιητική δήλωση χωρίς να προσκομίζει σχετικά έγγραφα από τις αρμόδιες αρχές από τα οποία να βεβαιώνεται κατά τον υπό κρίση χρόνο φορολογίας η πραγματική κατάσταση του ακινήτου.

Ωστόσο σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και οδηγίες της Διοίκησης δύναται να προβεί σε σχετική υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων απεικονίζοντας την πραγματική κατάσταση της ακίνητης περιουσίας του συνοδευόμενη με τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά τεκμηρίωσης αυτής κατά τον υπό κρίση χρόνο φορολογίας, με την υποχρέωση διαφύλαξης αυτών σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 19 και 36 του ΚΦΔ.

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, 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.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από κατάθεσης 21.3.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ και συγκεκριμένα την επικύρωση: α) της με αριθ. ειδοποίησης/20-02-2024 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ν. 4223/2013 έτους 2019, β) της με αρ. ειδοποίησης/20-02-2024 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ν. 4223/2013 έτους 2020, γ) της με αριθ. ειδοποίησης/20-02-2024 έτους 2021.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Α) Έτος 2019

Ποσό οφειλής: 6.025,53 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με τη με ημερομηνία έκδοσης 20.2.2024 και με αριθμό. ειδοποίησης/20-02-2024 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ν. 4223/2013 έτους 2019 (Α.Χ.Κ.....) του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε..

Β) Έτος 2020

Ποσό οφειλής: 6.045,26 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με τη με ημερομηνία έκδοσης 20.2.2024 και με αριθμό. ειδοποίησης/20-02-2024 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ν. 4223/2013 έτους 2020 (Α.Χ.Κ.....) του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε..

Γ) Έτος 2021

Ποσό οφειλής: 6.025,26 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με τη με ημερομηνία έκδοσης 20.2.2024 και με αριθμό. ειδοποίησης/20-02-2024 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ν. 4223/2013 έτους 2021 (Α.Χ.Κ.....) του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε..

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών¹**

**Η Προϊσταμένη
της Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.