



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 03-07-2025

Αριθμός απόφασης: 2206

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312348

E-mail : ded.ath@aade.gr

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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 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 με ημερομηνία κατάθεσης 05-03-2025 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της Ανώνυμης Εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, η οποία εδρεύει στην, οδός αρ. όπως νόμιμα εκπροσωπείται, κατά

α) Της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απορριπτικής απόφασης της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Κ. Απτικής, επί της υποβληθείσης με επιφύλαξη, από 6.11.2024 και με αρ. πρωτ. κατάθεσης αιτήματος (μέσω εφαρμογής «ΤΑ ΑΙΤΗΜΑΤΑ ΜΟΥ») (όπως το αίτημα αυτό συμπληρώθηκε με το από

7.11.2024 αίτημα της προσφεύγουσας) τροποποιητικής δήλωσης στοιχείων ακινήτων (Ε9) μετά από εκκαθάριση ΕΝΦΙΑ έτους 2019,

(β) Της με αρ. πρωτ./17.02.2025, απορριπτικής απάντησης της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Κ. Αττικής, επί της ομοίου περιεχομένου, υποβληθείσης με επιφύλαξη, με αρ. ηλεκτρονικής καταθέσεως/22-11-2024 τροποποιητικής δήλωσης στοιχείων ακινήτων (Ε9) μετά από εκκαθάριση ΕΝΦΙΑ έτους 2019 (αρ. εισερχομένου επιφύλαξης στο ΚΕ.ΦΟ.Κ. Αττικής/22.11.2024), και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεων των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις του ΚΕ.ΦΟ.Κ. Αττικής .

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 05-03-2025 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της Ανώνυμης Εταιρείας με την επωνυμία «.....» με 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ. πρωτ./17.02.2025, προσβαλλόμενη απορριπτική απάντηση της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Κ. Αττικής δεν έγινε δεκτή η με αρ. πρωτ. εισερχ. ΚΕ.ΦΟ.Κ. Αττικής/22.11.2024 αιτιολόγηση επιφύλαξης της προσφεύγουσας εταιρείας στην υποβληθείσα με αρ./22-11-2024 ηλεκτρονική τροποποιητική δήλωση στοιχείων ακινήτων (Ε9) μετά από εκκαθάριση ΕΝ.Φ.Ι.Α. έτους 2019. Ειδικότερα με την προσβαλλόμενη απάντηση κρίθηκε: α) ότι για τα επίμαχα ακίνητα (δασικές εκτάσεις) που κατέχει η προσφεύγουσα δεν εφαρμόζεται ο μειωμένος συντελεστής συμπληρωματικού φόρου ΕΝΦΙΑ του άρθρου 5 παρ. 2 του ν.4223/2013, διότι το γράμμα και το πνεύμα της εν λόγω διάταξης αναφέρεται σε ακίνητα που ιδιοχρησιμοποιούνται για την παραγωγή ή την άσκηση κάθε είδους επιχειρηματικής δραστηριότητας και ως τέτοια ακίνητα δεν μπορούν σε καμία περίπτωση να θεωρηθούν οι επίμαχες δασικές εκτάσεις, β) ότι τα δηλωθέντα δικαιώματα του ακινήτου με ΑΤΑΚ δεν δύναται να διαγραφούν χωρίς να προηγηθεί φορολογικός έλεγχος και γ) ότι για τα ακίνητα της προσφεύγουσας στη νήσο δεν δύναται να χορηγηθεί η μείωση του ΕΝΦΙΑ που προβλέπεται στο άρθρο 3 παρ.2 του ν.4223/2013 (πλήρης ή μερική απαγόρευση χρήσης ακινήτου) διότι το εν λόγω ζήτημα έχει ήδη κριθεί από το Διοικητικό Πρωτοδικείο με την υπ' αριθ./2024 απόφασή του.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η εταιρεία ζητά την ακύρωση, άλλως μεταρρύθμιση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων, την αποδοχή της παραπάνω επιφύλαξης της επί της υποβληθείσας τροποποιητικής δήλωσης Ε9 έτους 2019, τη νέα εκκαθάριση του οικείου ΕΝΦΙΑ και την έκδοση νέας πράξης ή την ανάλογη τροποποίηση της ήδη εκδοθείσας από 30.8.2019 πράξης διοικητικού προσδιορισμού ΕΝΦΙΑ έτους 2019 και την έντοκη επιστροφή του ποσού των 97.586,02 € ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, άλλως του ποσού που θα προκύψει από την σχετική εκκαθάριση αν δεν γίνουν δεκτοί όλοι οι λόγοι της προσφυγής, προβάλλοντας τους εξής λόγους:

α) Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρ. 2 παρ. 8 του Ν. 4223/2013 και της σχετικής νομολογίας του ΣΤΕ και εσφαλμένη μη εφαρμογή για όλα τα ακίνητα της αρχικής και της οικείας τροποποιητικής δήλωσης, ήτοι κτίσματα (μία εγγραφή) και γήπεδα (οκτώ συνολικά εγγραφές) του κωδικού «4» στη στήλη «33» (για τα κτίσματα) και του όμοιου κωδικού «4» στη στήλη «28» (για τα γήπεδα), ήτοι του κωδικού «Ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτου (ή γηπέδου, αναφορικά με τη στήλη 28) για

την παραγωγή ή την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας». Και επομένως βάσει του άρθρου 5 του ν.4223/2013 πρέπει να εφαρμοστεί συντελέστης συμπληρωματικού φόρου ένα τοις χιλίοις (1‰) επί της αξίας όλων των δηλωθέντων δικαιωμάτων της υπό κρίση τροποποιητικής δήλωσης, αντί του πέντε και μισό τοις χιλίοις (5,5‰), όπως προσδιορίστηκε με βάση την αρχική πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α. του επίμαχου έτους και να περιοριστεί το ποσό του συμπληρωματικού φόρου που προσδιορίστηκε βάσει αρχικής δήλωσης από 101.688,24 ευρώ σε 18.488,77 ευρώ (διαφορά 83.199,47 ευρώ).

β) Εσφαλμένη απόρριψη του δευτέρου λόγου επιφύλαξης, περί του ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν αποτελεί υποκείμενο του ΕΝΦΙΑ αναφορικά με το ακίνητο με ΑΤΑΚ διότι τούτο αφορά σε δασική έκταση ανήκουσα στο Ελληνικό Δημόσιο,

γ) Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 3 παρ. 2 περ. α του ν. 4223/2013 και εσφαλμένη απόρριψη από το ΚΕΦΟΚ Αττικής των ισχυρισμών μας περί εφαρμογής των οικείων συντελεστών για ακίνητα εκτός σχεδίου με μερική απαγόρευση χρήσης, διότι στην υπό κρίση περίπτωση η

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσβάλλεται, σύμφωνα με το λεκτικό αυτής, η τεκμαιρόμενη σιωπηρή απορριπτική απόφαση της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Κ. Αττικής, επί της υποβληθείσης με επιφύλαξη, από 6.11.2024 και με αρ. πρωτ. κατάθεσης αιτήματος (μέσω εφαρμογής «ΤΑ ΑΙΤΗΜΑΤΑ ΜΟΥ») (όπως το αίτημα αυτό συμπληρώθηκε με το από 7.11.2024 αίτημα της εταιρείας) τροποποιητικής δήλωσης στοιχείων ακινήτων (Ε9) μετά από εκκαθάριση ΕΝΦΙΑ έτους 2019, σιωπηρή απόρριψη που τεκμαίρεται ότι επήλθε στις 4.2.2025, λόγω παρόδου ενενήντα ημερών από την κατάθεση της άνω τροποποιητικής δήλωσης και του συνοδεύοντος αυτής, από 6.11.2024 αιτήματος.

Εν τούτοις, από την προσκομιζόμενη ψηφιακή εκτύπωση του σχετικού αιτήματος προκύπτει ότι, τέτοια «τεκμαιρόμενη σιωπηρή απορριπτική απόφαση» δεν υφίσταται, διότι, το υπ' αρ. ηλεκτρονικό αίτημα της προσφεύγουσας εταιρείας έχει απαντηθεί ρητώς από το ΚΕ.ΦΟ.Κ. Αττικής. Με τη συγκεκριμένη απάντηση το ΚΕ.ΦΟ.Κ. Αττικής ενημέρωσε την προσφεύγουσα εταιρεία πως η τροποποιητική δήλωση Ε9 μπορεί να υποβληθεί μόνον ηλεκτρονικά μέσω της εφαρμογής Ο.Π.Σ. Περιουσιολογίου της ψηφιακής πύλης της Α.Α.Δ.Ε. και όχι μέσω της εφαρμογής My Αιτήματα, μετά δε την ηλεκτρονική υποβολή και εκκαθάριση αυτής, η εταιρεία μπορεί να καταθέσει την επιφύλαξή της.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι η ως άνω πρώτη προσβαλλόμενη πράξη δεν υφίσταται.

Σε κάθε περίπτωση, ακόμη και αν θεωρηθεί ότι προσβάλλεται η προαναφερόμενη ρητή απάντηση της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Κ. Αττικής, η συγκεκριμένη απάντηση αποτελεί απάντηση πληροφοριακού χαρακτήρα που δεν συγκεντρώνει τα χαρακτηριστικά της ατομικής διοικητικής πράξης, στερείται εκτελεστότητας και, ως εκ τούτου, δεν μπορεί να προσβληθεί με ενδικοφανή προσφυγή.

Ειδικότερα:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 1 Ν. 5104/2024 (ΚΦΔ): «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται στην Υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα

οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία αυτή ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού. Οι ανωτέρω προθεσμίες αναστέλλονται κατά το χρονικό διάστημα από 1η έως 31η Αυγούστου. Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του Προέδρου Πρωτοδικών του Διοικητικού Πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Ν. 2717/1999, Α ' 97).».

Επειδή, σύμφωνα, δε, με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Ν. 2717/1999) «1. Με την επιφύλαξη όσων ορίζονται σε ειδικές διατάξεις του Κώδικα, οι εκτελεστές ατομικές διοικητικές πράξεις ή παραλείψεις από τις οποίες δημιουργούνται κατά νόμο διοικητικές διαφορές ουσίας υπόκεινται σε προσφυγή».

Επειδή, ως διοικητική πράξη ορίζεται η δήλωση βούλησης διοικητικού οργάνου ασκούντος δημόσια εξουσία με την οποία επέρχεται, μονομερώς, μεταβολή στο νομικό κόσμο δια της ιδρύσεως, μεταβολής ή καταργήσεως δικαιωμάτων και υποχρεώσεων. Κύρια χαρακτηριστικά της διοικητικής πράξης είναι το τεκμήριο νομιμότητας και η εκτελεστικότητα. Η εκτελεστικότητα δε της διοικητικής πράξης συνίσταται στο ότι η συμπεριφορά που καθορίζει (ενέργεια ή παράλειψη), και γενικότερα η ρύθμιση την οποία θεσπίζει, είναι υποχρεωτική από την έκδοσή της (ΣΤΕ 1717/1988), χωρίς άλλο, δηλαδή χωρίς να 2φειάζεται άλλη διαδικασία και ειδικότερα προηγούμενη δικαστική απόφαση (Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Σπηλιωτόπουλος, Τόμος 1, έκδοση Νοεμβρίου 2011, σελ. 116). Συνεπώς, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται μόνο κατά εκτελεστών πράξεων διοικητικών αρχών (ΣΤΕ 3502/2011, 835/2010, 3693/2006, 577/2004).

Επειδή εν προκειμένω η εν λόγω ρητή απάντηση της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Κ. Αττικής επί του με κωδικό αιτήματος μέσω της εφαρμογής My Αιτήματα δεν συγκεντρώνει τα χαρακτηριστικά της ατομικής πράξης διοικητικού οργάνου που θεσπίζει δικαιώματα ή υποχρεώσεις για τον φορολογούμενο (ατομική διοικητική πράξη), στερείται εκτελεστικότητας και δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., με αποτέλεσμα η ασκηθείσα κατ' αυτής ενδικοφανής προσφυγή να είναι απαράδεκτη και ως εκ τούτου απορριπτέα.

Ως εκ τούτου η υπό εξέταση ενδικοφανής προσφυγή, ως προς την πρώτη προσβαλλόμενη πράξη, θα πρέπει, να απορριφθεί ως **απαράδέκτως** υποβληθείσα διότι στρέφεται κατά ανυπόστατης πράξης ή επικουρικώς, σύμφωνα με τα παραπάνω, κατά απάντησης πληροφοριακού χαρακτήρα.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Αρχικά, η προσφεύγουσα εταιρεία την 8-10-2019 υπέβαλε στην Υπηρεσία μας την με αριθμό πρωτ. /8-10-2019 ενδικοφανή προσφυγή με την οποία στρεφόταν κατά της με ημερομηνία έκδοσης 30-08-2019 και με αριθμό ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου Ν. 4223/2013 (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) έτους 2019 του Διοικητή της ΑΑΔΕ η οποία εκδόθηκε την 30-08-2019, βάσει της με αριθμό 500610 δήλωσης ΕΝ.Φ.Ι.Α. έτους 2019 της προσφεύγουσας εταιρείας, και προέκυψε σε βάρος της συνολικό οφειλόμενο ποσό ΕΝ.Φ.Ι.Α. ύψους 102.250,45€, το οποίο αποτελείται από κύριο φόρο ύψους 562,21€ και συμπληρωματικό φόρο ύψους 101.688,24€.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την προαναφερόμενη ενδικοφανή προσφυγή, ζητούσε:

1) Την ακύρωση και εξαφάνιση, άλλως την τροποποίηση και μεταρρύθμιση επί τα βελτίω της ως άνω πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου Ν. 4223/2013 (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) έτους 2019 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. κατά το μέρος αυτής, που επιβάλλεται φόρος, κύριος και συμπληρωματικός, στα ακίνητά της με Α.Τ.ΑΚ., τα οποία συνιστούν δασικές εκτάσεις στη νήσο, καθώς και στο ακίνητό της με Α.Τ.ΑΚ., το οποίο συνιστά γήπεδο μονοετούς καλλιέργειας στο (θέση «.....») και έχει, επίσης, χαρακτηριστεί εξολοκλήρου ως δασική έκταση, και τον προσδιορισμό της φορολογητέας τους αξίας, εναρμονιζόμενης με την αγοραία αξία τους, ως μηδενικής, και

2) την έντοκη επιστροφή, από την καταβολή του, άλλως από την άσκηση της εν λόγω ενδικοφανούς προσφυγής, κάθε ποσού, το οποίο κατέβαλε ή θα καταβάλει δυνάμει της εν λόγω προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενη ότι η υπαγωγή των ανωτέρω ακινήτων ιδιοκτησίας της στον επίμαχο φόρο δεν είναι νόμιμη, καθώς, τόσο λόγω του χαρακτηρισμού τους ως δασικών εκτάσεων, όσο και λόγω των υφιστάμενων αρχαιολογικών περιορισμών (δεδομένου ότι εν γένει η νήσος έχει χαρακτηριστεί ως «Αρχαιολογική ζώνη Α΄, απόλυτης προστασίας και αδόμητη»), καθίσταται ουσιαστικά αδύνατη η κατά προορισμό χρήση και εκμετάλλευσή τους, με αποτέλεσμα αυτά να είναι επί της ουσίας απρόσοδα και, κατά συνέπεια, η αγοραία αξία τους να αποβαίνει μηδενική. Ως εκ τούτου, η ως άνω φορολογική επιβάρυνση των εν λόγω ακινήτων της συνιστά υπέρμετρη επιβάρυνση της ιδιοκτησίας, κατά παράβαση του άρθρου 17 του Συντάγματος και του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της Ε.Σ.Δ.Α., ενώ αντίκειται στην εκ του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος εκπορευόμενη αρχή της φορολογικής ισότητας στο μέτρο που η αξία των βαρυνόμενων ακινήτων της δε συνιστά, για την προσφεύγουσα εταιρεία, ένδειξη αντίστοιχης φοροδοτικής ικανότητας.

Επί της άνω ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρείας εκδόθηκε η με αριθμ./05-02-2020 απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ε.Δ. με την οποία η εν λόγω προσφυγή δεν έγινε δεκτή.

Ειδικότερα, με την απόφαση αυτή κρίθηκε ότι, 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 επίμαχου 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 και στη συγκεκριμένη περίπτωση, η Διοίκηση υποχρεούται σε εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4223/2013, όπως ισχύουν για το υπό κρίση έτος, και οφείλει να ενεργήσει μόνο βάσει των οριζόμενων με τις εν λόγω διατάξεις. Όπως προκύπτει από την εισηγητική έκθεση του Ν. 4223/2013, ο νομοθέτης με την επιβολή του ΕΝ.Φ.Ι.Α. επί της περιουσίας απέβλεψε επιτρεπώς, κατά το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, στη φοροδοτική ικανότητα που απορρέει από αυτή καθαυτή την κατοχή της ακίνητης περιουσίας ως φορολογητέας ύλης διαφορετικής από το εισόδημα, δοθέντος ότι, κατά τη συνταγματική αυτή διάταξη, αντικείμενο φορολογικής επιβαρύνσεως μπορούν να αποτελέσουν όχι μόνο το εισόδημα, αλλά, αυτοτελώς, και η περιουσία, οι δαπάνες ή οι συναλλαγές (ΣτΕ 1972/2012, ΣτΕ 3343/2013).

Στη συνέχεια, η προσφεύγουσα εταιρεία την 22-6-2020 άσκησε ενώπιον του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου την με αριθμ. εισαγωγής ΠΡ...../22-6-2020 Προσφυγή κατά της προαναφερόμενης απορριπτικής απόφασης του Προϊστάμενου της Δ.Ε.Δ.

Το Τριμελές Διοικητικό Πρωτοδικείο(ΤμήμαΤριμελές) με την αριθμ./2022 απόφασή του απέρριψε επί της ουσίας την προαναφερόμενη προσφυγή της προσφεύγουσας εταιρείας.

Ειδικότερα, με την απόφαση αυτή κρίθηκε ότι, « ... σύμφωνα με τις παρατεθείσες διατάξεις, το Δικαστήριο λαμβάνει υπόψη ότι έκταση που εμπίπτει σε αρχαιολογικό χώρο δεν απαλλάσσεται της υποχρέωσης καταβολής του ΕΝ. Φ.Ι.Α., κατά τη διάταξη του άρθρου 3 παρ. 2 περ. α) του ν. 4223/2013, καθώς η κήρυξη χώρου ως αρχαιολογικού δεν συνεπάγεται αυτή και μόνη απαγόρευση χρήσης των περιεχομένων στον χώρο αυτό ακινήτων και μάλιστα απόλυτη, με εντεύθεν συνέπεια την ολική απαλλαγή των εν λόγω ακινήτων από τον ΕΝ. Φ.Ι.Α., δεδομένου ότι η μόνη συνέπεια που απορρέει από την αρχαιολογική νομοθεσία, στην περίπτωση αυτή, είναι η γνωστοποίηση στον ιδιοκτήτη και σε κάθε ενδιαφερόμενο ότι ο χώρος παρουσιάζει αρχαιολογικό ενδιαφέρον και ότι η εκτέλεση οποιουδήποτε έργου σε αυτό υπόκειται στον έλεγχο του αρμόδιου Υπουργείου. Στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την με αρ. πρωτ. /6.4.2004 προσκομισθείσα βεβαίωση του Προϊσταμένου της ΚΣΤ Εφορείας Προϊστορικών και κλασικών Αρχαιοτήτων του Υπουργείου Πολιτισμού επιτρέπεται στη νήσο όπου βρίσκονται συνολικά είκοσι επτά (27) γήπεδα ιδιοκτησίας ή συνιδιοκτησίας της προσφεύγουσας- η δασική χρήση και η καλλιέργεια ελαιοδένδρων όπου αυτή υφίσταται ενώ απαιτείται έγκριση της αρχαιολογικής υπηρεσίας για την εκτέλεση οποιουδήποτε έργου. Οι ως άνω περιορισμοί, οι οποίοι επιτρέπουν υπό όρους την κατά προορισμό γεωργική εκμετάλλευση των εν λόγω γηπέδων, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι στερούν ή περιορίζουν ουσιαστικά τη δυνατότητα αξιοποίησής τους κατά τρόπο ώστε να εκμηδενίζουν την αξία τους, όσα δε περί του αντιθέτου ισχυρίζεται η προσφεύγουσα είναι απορριπτέα ως αβάσιμα. Περαιτέρω, τα ακίνητα της προσφεύγουσας στη νήσο και στη θέση «.....» του ΔήμουΑνατολικής Αττικής δεν εμπίπτουν στις απαλλακτικές διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 2 περ. α' του ν. 4223/2013 ούτε λόγω της τμηματικής κάλυψής τους από δασική έκταση, όπως αβασίμως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα. καθώς το γεγονός αυτό δεν συνεπάγεται την απαγόρευση οποιασδήποτε χρήσης ή εκμετάλλευσης αυτών, καθότι, από τις συνταγματικές διατάξεις περί προστασίας των δασών και των δασικών εκτάσεων, καθώς και από τις εκδοθείσες σε εκτέλεσή τους νομοθετικές διατάξεις (όπως Ιδίως αυτές του ν. 998/1979), επέρχεται μεν, όπως ερμηνεύθηκε νομολογιακά, πλήρης απαγόρευση, όσον αφορά όμως την ειδικότερη αξιοποίηση των ακινήτων αυτών για οικιστικούς σκοπούς και όχι την εν γένει χρήση τους..... Επιπλέον ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μηδενικής αξίας των δηλωθέντων γηπέδων κειμένων στη νήσο αλλά και του γηπέδου κειμένου στη θέση «» του Δήμου εκ μόνου του λόγου ότι πρόκειται για δασικές εκτάσεις πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος. Και τούτο διότι, κατά τα προεκτεθέντα, με τις διατάξεις του νόμου 4223/2013 (βλ. ιδίως το άρθρο 4 παρ. 2 β και 13 παρ. 4 αυτού), σε αντίθεση προς ό,τι ίσχυε στους προηγούμενους νόμους περί φόρων ακίνητης περιουσίας, από 1.1.2014 θεσπίστηκε ο ΕΝΦΙΑ στον οποίο υπόκειται και τα δικαιώματα σε ακίνητα που υπάγονται σε ειδικό προστατευτικό καθεστώς, ως ευρισκομένων εντός δασών και δασικών εκτάσεων..... ».

Κατά της ως άνω απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου η προσφεύγουσα εταιρεία έχει ασκήσει την με αριθμ. /2023 έφεση, επί της οποίας δεν έχει εκδοθεί απόφαση μέχρι την έκδοση της παρούσας.

Την 22α Νοεμβρίου 2024, η προσφεύγουσα εταιρεία κατέθεσε στο ΚΕ.ΦΟ.Κ. Αττικής την με αρ. πρωτ. /22.11.2024 αιτιολόγηση επιφύλαξης επί της υποβληθείσα με αρ. /22-11-2024 ηλεκτρονική τροποποιητική δήλωση στοιχείων ακινήτων (Ε9) μετά από εκκαθάριση ΕΝ.Φ.Ι.Α. έτους 2019.

Με την εν λόγω αιτιολόγηση επιφύλαξης η προσφεύγουσα εταιρεία αιτείται μεταξύ άλλων α) να εφαρμοστούν οι αιτηθέντες κωδικοί περί ιδιοχρησιμοποίησης ακινήτου για την παραγωγή ή την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας στα αναφερόμενα στο παραπάνω έγγραφο ακίνητα,

καθώς και οι κωδικοί μερικής απαγόρευσης χρήσης στα οικεία ακίνητα, β) να διαγραφεί το ακίνητο με ΑΤΑΚ από τα δηλωθέντα δικαιώματα, ως δημόσιο δάσος, να γίνει νέα εκκαθάριση του ΕΝΦΙΑ έτους 2019 και γ) να της επιστραφεί το αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό κύριου ΕΝΦΙΑ ύψους 176,40 € και συμπληρωματικού ΕΝΦΙΑ 97.435,43 €, άλλως το ποσό που θα προκύψει από την σχετική εκκαθάριση αν δεν γίνουν δεκτοί όλοι οι λόγοι της επιφύλαξης.

Ειδικότερα η προσφεύγουσα εταιρεία αιτείται:

- Να γίνει δεκτή η επιφύλαξη της στην αυθημερόν υποβαλλόμενη, με αριθμό/22-11-2024 ηλεκτρονική τροποποιητική δήλωση στοιχείων ακινήτων (Ε9), μετά από εκκαθάριση ΕΝΦΙΑ έτους 2019.
- Να εφαρμοστεί, αναφορικά με τον προσδιορισμό του συμπληρωματικού ΕΝΦΙΑ του άρθρου 5 του Ιδίου Νόμου, για όλα τα ακίνητα της αρχικής και της τροποποιητικής, δήλωσης στοιχείων ακινήτων, ήτοι κτίσματα (μία εγγραφή) και γήπεδα (οκτώ συνολικά εγγραφές) ο κωδικός «4» της στήλης «33» (για τα κτίσματα) και ο όμοιος κωδικός «4» της στήλης «28» (για τα γήπεδα), ήτοι ο κωδικός «Ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτου (ή γηπέδου, αναφορικά με τη στήλη 28) για την παραγωγή ή την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας».
- Περαιτέρω, αναφορικά με το ακίνητο με ΑΤΑΚ(εγγραφή με α/α «1» του πίνακα «2» (ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΓΗΠΕΔΩΝ) τούτο να διαγραφεί από τα δηλωθέντα δικαιώματα.
- Τέλος αναφορικά με τα δηλωθέντα δικαιώματα επί ακινήτων στη νήσο και δη το δηλωθέν κτίσμα (εγγραφή με α/α 1 του πίνακα 1) και τα δηλωθέντα γεωτεμάχια (εγγραφές 1 -7 του πίνακα 2), να εφαρμοστούν, σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 2 περ. α του Ν. 4223/2013 και τις ΠΟΛ. 1200/2014 και 1237/2024, οι κωδικοί «3» της στήλης «32» (για το κτίσμα) και «2» της στήλης «26» (για τα γεωτεμάχια), λόγω μερικής απαγόρευσης χρήσης εξαιτίας σχετικής απόφασης της αρμόδιας Αρχαιολογικής Υπηρεσίας, απαγόρευση που άγει στη μείωση του οφειλομένου ΕΝΦΙΑ κατά ποσοστό 30%,
- Να γίνει νέα εκκαθάριση του οικείου ΕΝΦΙΑ και να τροποποιηθεί αναλόγως η από 30.8.2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) του κ. Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με αρ. δήλωσης/2019, αρ. χρημ. Καταλ. και αρ. ειδοπ ή να εκδοθεί νέα πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α
- Να της επιστραφεί το αχρεωστήτως καταβληθέν, με βάση την αρχική πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΕΝΦΙΑ, ποσό κύριου ΕΝΦΙΑ 176,40 ευρώ και συμπληρωματικού ΕΝΦΙΑ 97.435,43 ευρώ, το οποίο, παρίσταται ως αχρεωστήτως καταβληθέν, σε περίπτωση αποδοχής όλων των λόγων της παρούσης, ή άλλως σε περίπτωση μερικής αποδοχής αυτών, το ποσό που θα προκύψει από τη σχετική εκκαθάριση της Υπηρεσίας σας, νομιμοτόκως, σύμφωνα με το άρθρο 52 παρ. 4 του Κ.Φ.Δ., από την επομένη της υποβολής της παρούσης επιφύλαξης και μέχρι πλήρους επιστροφής.

Επί της εν λόγω αιτιολόγησης επιφύλαξης το ΚΕ.ΦΟ.Κ. Αττικής απέστειλε στην προσφεύγουσα εταιρεία το με αρ. πρωτ. /17.02.2025 προσβαλλόμενο έγγραφο αρνητικής απάντησης για τους αναλυτικώς αναφερόμενους σε αυτό λόγους.

Επειδή, με τις διατάξεις του ν. 4223/2013 (Α' 287) ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 1

Αντικείμενο του φόρου

«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: 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. [η παρ. 3 αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 40 ν. 4916/2022 (Α' 65), κατά δε το άρθρο 92 παρ. 4γ του αυτού νόμου ισχύει για τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. ετών 2022 και επομένων].

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. [...].

«Άρθρο 2

Υποκείμενο του φόρου

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 σύνταξης του οριστικού συμβολαίου κτήσης ή από την ημερομηνία τελεσιδικίας της δικαστικής απόφασης με την οποία αναγνωρίζεται δικαίωμα ή καταδικάζεται ο δικαιοπάροχος σε δήλωση βουλήσεως.....

8 . Για την εφαρμογή του ΕΝ.Φ.Ι.Α. ακίνητα που δεν ιδιοχρησιμοποιούνται από το υποκείμενο του ΕΝ.Φ.Ι.Α θεωρούνται αυτά τα οποία εκμισθώνονται ή παραχωρούνται καθ' οιονδήποτε τρόπο σε τρίτο. Τα ακίνητα που δεν εμπίπτουν στο προηγούμενο εδάφιο θεωρούνται ιδιοχρησιμοποιούμενα.....»

«Άρθρο 3

Απαλλαγές από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α.

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.....»

«Άρθρο 5

Υπολογισμός του συμπληρωματικού φόρου νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων

1. Στην αξία των δικαιωμάτων της παρ. 2 του άρθρου 1 επί ακινήτων που έχουν νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες επιβάλλεται συμπληρωματικός ΕΝ.Φ.Ι.Α, ο οποίος υπολογίζεται, σύμφωνα με τις επόμενες παραγράφους. Η αξία των δικαιωμάτων αυτών υπολογίζεται σύμφωνα με την παρ. 9 του άρθρου 2.

2. Ο συμπληρωματικός ΕΝ.Φ.Ι.Α. υπολογίζεται στην αξία των δικαιωμάτων της παρ. 2 του άρθρου 1 με συντελεστή πέντε και μισό τοις χιλίοις (5,5%). Ειδικά, για τα ακίνητα τα οποία ιδιοχρησιμοποιούνται για την παραγωγή ή την άσκηση κάθε είδους επιχειρηματικής δραστηριότητας, ανεξαρτήτως αντικειμένου εργασιών, υπολογίζεται με συντελεστή ένα τοις χιλίοις (1%). Για τα Ν.Π.Δ.Δ. και τα Ν.Π.Ι.Δ. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, όπως ορίζονται στις περ. β), δ), ε), στ) και ζ) του άρθρου 3, ο συμπληρωματικός ΕΝ.Φ.Ι.Α. ισούται με τρία και μισό τοις χιλίοις (3,5%) επί της συνολικής αξίας των δικαιωμάτων της παρ. 2 του άρθρου 1 για τα ακίνητα που δεν ιδιοχρησιμοποιούν. Για τον υπολογισμό του συμπληρωματικού ΕΝ.Φ.Ι.Α. δεν συμπεριλαμβάνονται:

α) η αξία των δικαιωμάτων σε ακίνητα που απαλλάσσονται και κατά το μέρος της οριζόμενης απαλλαγής σύμφωνα με το άρθρο 3 και

β) η αξία των δικαιωμάτων σε ακίνητα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της περ. δ) της παρ. Β.1 και της περ. η) της παρ. Β.2 του άρθρου 4.»

«Άρθρο 6

Προσδιορισμός Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων και χρόνος υποβολής δήλωσης

«1) Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. προσδιορίζεται με πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου που εκδίδεται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με το άρθρο 31 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013, Α' 170). [Ο αριθμός «31» της παρ.1 αντικαταστάθηκε με τον αριθμό «32» με το άρθρο τρίτο υποπαρ. Γ. περ.6 Ν.4254/2014, ΦΕΚ Α 85/7.4.2014] [...]. 3) α) Για τον προσδιορισμό του ΕΝ.Φ.Ι.Α. κάθε επόμενου του 2014 έτους, λαμβάνεται η δήλωση ΕΝ.Φ.Ι.Α. με τα στοιχεία των ακινήτων του προηγούμενου έτους με τις μεταβολές που επήλθαν. [...] β) Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων καθορίζονται η μηχανογραφική σύνθεση των δηλώσεων ΕΝ.Φ.Ι.Α., η διαδικασία και ο τρόπος αποκατάστασης λαθών και ελλείψεων σε στοιχεία ακινήτων των σχετικών δηλώσεων και σε δηλώσεις στοιχείων ακινήτων, τα έντυπα με τα οποία πραγματοποιούνται διορθώσεις, τα οποία επέχουν θέση τροποποιητικής δήλωσης, τα υποδείγματα χορήγησης απαλλαγών και ο τρόπος υποβολής τους, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία διαδικασία και λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος. Με όμοια απόφαση, και κατόπιν ανάλυσης κινδύνου, μπορεί να αναπροσαρμόζεται το οριζόμενο στο εδάφιο 2 της παρούσας περίπτωσης ποσό μείωσης φόρου, για το οποίο διενεργείται έλεγχος της Φορολογικής Διοίκησης. 4) Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των άρθρων 4 και 5 του παρόντος.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) περί υποβολής τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης ορίζονται τα εξής:

«1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

.....

3.α) Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου.

.....

Με απόφαση του Διοικητή δύναται να καθορίζεται κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρούσας. ...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) περί υποβολής τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης ορίζονται τα εξής:

«1. Όταν ο φορολογούμενος αμφιβάλλει σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται άκυρη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο Διοικητής δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία διατυπώθηκε η επιφύλαξη μέσα σε ενενήντα (90) ημέρες από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή σύμφωνα με το άρθρο 72.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 37 του ως άνω Κώδικα:

«Παραγραφή

1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε κοινοποίηση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Αν για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η κοινοποίηση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης της τελευταίας φορολογικής περιόδου εκάστου έτους....».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 42 του ίδιου Κώδικα περί επιστροφής φόρου ορίζεται ότι:

«..... 5. Η αξίωση για επιστροφή φόρου, ο οποίος καταβλήθηκε αχρεωστήτως, παραγράφεται κατά τον χρόνο που παραγράφεται το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 37 αναφορικά με την αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση από την οποία πηγάζει η αξίωση προς επιστροφή. Η παραγραφή της αξίωσης για επιστροφή φόρου που προκύπτει ότι καταβλήθηκε αχρεωστήτως ως αποτέλεσμα έκδοσης πράξης για την ακύρωση ή την τροποποίηση άμεσου προσδιορισμού ή πράξης προσδιορισμού του φόρου ή πράξης επιβολής προστίμου, σύμφωνα με το άρθρο 74, παρατείνεται κατά ένα (1) έτος από την ημερομηνία έκδοσης της πράξης ακύρωσης ή τροποποίησης, εφόσον η πράξη ακύρωσης ή τροποποίησης εκδίδεται εντός του τελευταίου έτους της προθεσμίας παραγραφής ή μετά από τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής κατά τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 37. Ειδικά στις φορολογίες δωρεών, γονικών παροχών και μεταβίβασης ακινήτων, η αξίωση για επιστροφή φόρου, ο οποίος καταβλήθηκε αχρεώστητα λόγω μη σύνταξης συμβολαίου ή μεταγραφής δικαστικής απόφασης,

παραγράφεται εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου υποβλήθηκε η δήλωση.....»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1011/14.01.2015 (ΦΕΚ Β' 56/15.01.2015) απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων με θέμα «Καθορισμός οργάνου της Φορολογικής Διοίκησης και ορισμός διαδικασίας για την αποδοχή και εκκαθάριση εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.)» ορίζεται ότι:

«... Άρθρο 2 Διαδικασία αποδοχής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης ΕΝ.Φ.Ι.Α.

1. Εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις ΕΝ.Φ.Ι.Α. υποβάλλονται μέχρι την έκδοση εντολής φορολογικού ελέγχου ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της φορολογικής διοίκησης για έλεγχο της δήλωσης ΕΝ.Φ.Ι.Α. – πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου του οικείου έτους.
2. Για την αποδοχή ή μη της εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης ΕΝ.Φ.Ι.Α. **πραγματοποιείται έλεγχος των δικαιολογητικών, που αποδεικνύουν τη μείωση του φόρου, για τη διενέργεια του οποίου δεν απαιτείται έκδοση εντολής ελέγχου, από τον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ.** Στην περίπτωση αποδοχής της εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης ΕΝ.Φ.Ι.Α. συντάσσεται έκθεση ελέγχου και εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η οποία κοινοποιείται στο φορολογούμενο.
3. **Προσκόμιση δικαιολογητικών απαιτείται μόνο στις περιπτώσεις στις οποίες συνολικά ανά έτος προκύπτει μείωση φόρου μεγαλύτερη των τριακοσίων (300) ευρώ από την τελευταία εκδοθείσα δήλωση ΕΝ.Φ.Ι.Α. - πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου.** Δεν απαιτείται η προσκόμιση δικαιολογητικών στις περιπτώσεις προσθήκης περιουσιακών στοιχείων. ...»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1248/2014 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων με θέμα «Απαιτούμενα παραστατικά για τη χορήγηση απαλλαγών ή μειώσεων από τον Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) έτους 2014 » ορίζεται ότι: **«στ. Για τη χορήγηση απαλλαγής από το συμπληρωματικό φόρο στα νομικά πρόσωπα για τα ιδιοχρησιμοποιούμενα για την παραγωγή ή την άσκηση κάθε είδους επιχειρηματικής δραστηριότητας ανεξαρτήτως αντικειμένου εργασιών ακίνητά τους (κτίσματα και οικόπεδα ή γήπεδα), απαιτείται η προσκόμιση της αναλυτικής κατάστασης μισθωμάτων ακινήτων (έντυπο Ε2) ή της δήλωσης αυτών (των ακινήτων) στο μητρώο της Δ.Ο.Υ. ως έδρα ή υποκατάστημα.»**

Επειδή, η προσφεύγουσα με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής επικαλείται εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρ. 2 παρ. 8 του Ν. 4223/2013 και της σχετικής νομολογίας του ΣΤΕ. Ωστόσο, στην Αιτιολογική Έκθεση του ν. 4223/2013, η οποία σχετικώς με το συγκεκριμένο θέμα (στο άρθρο 5 του νόμου) αναφέρεται σε δικαιώματα επί των ακινήτων (ειδικών κτιρίων) που ιδιοχρησιμοποιούνται για την παραγωγή ή την άσκηση εμπορικής δραστηριότητας, ανεξαρτήτως αντικειμένου εργασιών, ως ακίνητα για την παραγωγή ή άσκηση εμπορικής δραστηριότητας ανεξαρτήτως αντικειμένου εργασιών, δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να θεωρηθούν οι δασικές εκτάσεις, αφού σύμφωνα με το γράμμα και το πνεύμα της εφαρμοστέας εν προκειμένω διάταξης του άρθρου 5 παρ. 2 ν. 4223/2013 περί συμπληρωματικού φόρου, ο μειωμένος φορολογικός συντελεστής αναφέρεται ειδικά σε ακίνητα που ιδιοχρησιμοποιούνται για την παραγωγή ή άσκηση κάθε είδους επιχειρηματικής δραστηριότητας υπό την έννοια της πραγματικής τέτοιας χρήσης των ακινήτων.

Εξάλλου, η πρόβλεψη στο άρθρο 2 παρ. 8 του ν. 4223/2013 ότι τα μη εκμισθούμενα και μη παραχωρούμενα σε τρίτο ακίνητα θεωρούνται ιδιοχρησιμοποιούμενα, δεν οδηγεί άνευ ετέρου στο συμπέρασμα ότι αυτά θεωρούνται ως ιδιοχρησιμοποιούμενα για την παραγωγή ή άσκηση κάθε είδους επιχειρηματικής δραστηριότητας, δεδομένου ότι, στην ΠΟΛ. 1237/2014, προβλέπεται η

ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτων και για άλλους σκοπούς, πέραν της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Συναφώς και η επικληθείσα από την προσφεύγουσα εταιρεία υπ' αρ. 507/2021 απόφαση του ΣΤΕ δεν οδηγεί στο συμπέρασμα που αναφέρει η εταιρεία, ότι δηλαδή «με βάση την ανωτέρω απόφαση του ΣΤΕ, ο κωδικός «4» είναι αυτός που πρέπει να δηλώνεται και στις περιπτώσεις μη ιδιοχρησιμοποιούμενων μεν, αλλά και μη εκμισθούμενων και μη παραχωρούμενων σε τρίτους ακινήτων και όχι οι υπόλοιποι κωδικοί που αναφέρονται στην ανωτέρω εγκύκλιο» (βλ. σελ. 13 της ενδικοαφούς προσφυγής). Τούτο δε, διότι η εν λόγω απόφαση του ΣΤΕ στο συγκεκριμένο σημείο της (σκέψη 14) επαναλαμβάνει τη διατύπωση της διάταξης του άρθρου 2 παρ. 8 ν. 4223/2013 και δεν προβαίνει σε ερμηνεία αυτής, παρά σε ερμηνεία της διάταξης του άρθρου 5 του ως άνω νόμου. Πολλώ δε μάλλον, η εν λόγω απόφαση του ΣΤΕ δεν αναφέρεται στους κωδικούς που πρέπει να δηλώνονται κατά τη συμπλήρωση της δήλωσης στοιχείων ακινήτων (δήλωσης Ε9) των φορολογούμενων.

Τέλος, παρά τα περί του αντιθέτου υποστηριζόμενα από την προσφεύγουσα εταιρεία (βλ. σελ. 10 ενδικοφανούς προσφυγής), η αναφορά στην προσβαλλόμενη απάντηση της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Κ. Αττικής ότι, σύμφωνα με την εικόνα Μητρώου του Ο.Π.Σ. TAXIS, η εταιρεία δηλώνει ως έδρα την οδό αρ. στην και όχι ένα από τα ακίνητα για τα οποία ζητεί τη συγκεκριμένη απαλλαγή. Συνεπώς τα ακίνητα για τα οποία ζητείται η απαλλαγή εκ του συμπληρωματικού φόρου δεν έχουν δηλωθεί από την προσφεύγουσα εταιρεία ως έδρα ή υποκατάστημα, όπως απαιτεί η ΠΟΛ. 1248/2014 προκειμένου το αίτημα απαλλαγής να γίνει δεκτό.

Ως εκ τούτου το σχετικό αίτημα της προσφεύγουσας εταιρείας ορθώς απορρίφθηκε.

Επειδή, η προσφεύγουσα με τον **δεύτερο λόγο** της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής επικαλείται ότι το ακίνητο με ΑΤΑΚ πρέπει να διαγραφεί από τη δήλωση Ε9 του επίμαχου έτους 2019 διότι αυτό αποτελεί δημόσιο δάσος και προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκομίζει Αποσπάσματα Κτηματογραφικού Διαγράμματος Προανάρτησης του Εθνικού Κτηματολογίου καθώς και δασικό χάρτη της περιοχής ο οποίος κυρώθηκε το έτος 2022 (ΦΕΚ Δ' 819/11-11-2022).

Ωστόσο ο εν λόγω ισχυρισμός απορρίπτεται διότι αφενός δεν αποδεικνύεται η ταύτιση του υπό κρίση ακινήτου με ΑΤΑΚ με το αναγραφόμενο ακίνητο στο προσκομισθέν Απόσπασμα Κτηματογραφικού Διαγράμματος και αφετέρου αναφέρουμε ότι τα στοιχεία προανάρτησης του Εθνικού Κτηματολογίου δεν είναι οριστικά ενώ και η ισχύς της απόφασης κύρωσης του δασικού χάρτη αρχίζει από τη δημοσίευσή του στο ΦΕΚ, ήτοι στις 11/11/2022.

Επειδή, επί του τρίτου λόγου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής περί εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής του άρθρου 3 παρ. 2 περ. α του ν. 4223/2013, αναφέρουμε ότι αφενός ο εν λόγω ισχυρισμός έχει εξεταστεί από την Υπηρεσία μας και έχει απορριφθεί με την με αρ...../05-02-2020 απόφαση του Προϊσταμένου της ΔΕΔ και αφετέρου ο εν λόγω ισχυρισμός έχει απορριφθεί και από την υπ' αρ./2024 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείουστην οποία αναφέρεται ότι οι περιορισμοί που έχουν ταχθεί από την αρμόδια Αρχαιολογική Υπηρεσία στα συγκεκριμένα ακίνητα, επιτρέπουν υπό όρους την κατά προορισμό γεωργική εκμετάλλευση αυτών, επομένως δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι στερούν ή περιορίζουν ουσιωδώς τη δυνατότητα αξιοποίησής τους.

Ως εκ τούτου το σχετικό αίτημα της προσφεύγουσας εταιρείας ορθώς απορρίφθηκε.

Επειδή, η με αρ. πρωτ./17.02.2025, προσβαλλόμενη απορριπτική απάντηση της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Κ. Αττικής επί της με αρ. πρωτ. εισερχ. ΚΕ.ΦΟ.Κ. Αττικής/22.11.2024 αιτιολόγησης επιφύλαξης της προσφεύγουσας εταιρείας στην υποβληθείσα με αρ./22-11-2024 ηλεκτρονική τροποποιητική δήλωση στοιχείων ακινήτων (Ε9) μετά από εκκαθάριση ΕΝ.Φ.Ι.Α. έτους 2019, κρίνεται βάσιμη, αποδεκτή και πλήρως αιτιολογημένη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 05-03-2025 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της Ανώνυμης Εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

ΕΥΑΓΓΕΛΙΑ ΤΕΡΖΑΚΟΥ

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.