INFORMATICS DEVELOPMENT AGENCY
Digitally signed by INFORMATICS DEVELOPMENT AGENCY
Date: 2016.12.08 14:48:02 EET
Reason:
Location: Athens

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
Δ/ΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ
ΤΜΗΜΑ Α΄ - ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ

ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ
ΑΔΑ:
Αθήνα, 7/12/2016
ΠΟΛ. 1182

ΠΡΟΣ: Ως Πίνακας Διανομής

Ταχ. Δ/νση : Καρ. Σερβίας 8
Ταχ. Κώδικας : 101 84 Αθήνα
Πληροφορίες :
Τηλέφωνο : 210 3375878
Fax : 210 3375834
e-mail : defk.a@mofadm.gr

ΘΕΜΑ: Κοινοποίηση της υπ' αριθ. 26/2016 γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. - Διαδικασία διόρθωσης Φ.Α.Π. ετών 2011-2013 για εκτός αντικειμενικού συστήματος οικόπεδα του Δήμου Νέας Μάκρης Αττικής.

Σας κοινοποιούμε την 26/2016 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ., η οποία έγινε αποδεκτή από το Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, συνοδευόμενη από το 1048/φ. Ερ. 975/7-6-2016 έγγραφό του Ειδικού Γραφείου Νομικού Συμβούλου Φορολογίας με διευκρινίσεις για την αντιμετώπιση τεχνικών ζητημάτων, και παρακαλούμε για την ομοιόμορφη εφαρμογή αυτής.

Συγκεκριμένα, με την ΠΟΛ 1131/5-6-2013 απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών καθορίστηκε στα 620 ευρώ η τιμή οικοπέδου ανά τετραγωνικό μέτρο στις περιοχές του δήμου Νέας Μάκρης, στις οποίες δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας, αποκλειστικά και μόνο για τις ανάγκες επιβολής του Φόρου Ακίνητης Περιουσίας στα φυσικά πρόσωπα για τα έτη 2011-2013.

Με την 3833/2014 απόφαση του Β' Τμήματος του Σ.τ.Ε. ακυρώθηκε μερικώς η ανωτέρω ΠΟΛ 1131/2013, ως προς την τιμή της Νέας Μάκρης. Προς συμμόρφωση με την προαναφερθείσα δικαστική απόφαση εκδόθηκε η ΠΟΛ 1239/2015 απόφαση του Αν. Υπουργού Οικονομικών, με την οποία τροποποιήθηκε η ΠΟΛ 1131/2013 για το Δήμο Νέας Μάκρης, και η τιμή οικοπέδων εκτός Α.Π.Α.Α. για τα έτη 2011-2013 διαμορφώθηκε σε 300 ευρώ ανά τετραγωνικό μέτρο.

Με την 26/2016 γνωμοδότηση του Β΄ Τμήματος του Ν.Σ.Κ. κρίθηκε κατά πλειοψηφία ότι, μετά την ακύρωση από το Σ.τ.Ε. της 1131/5-6-2013 απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και την, σε αντικατάσταση αυτής, εκδοθείσα ΠΟΛ 1239/2015 απόφαση του Αν. Υπουργού Οικονομικών, η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να προβεί, **μόνο ύστερα από τροποποιητική δήλωση του φορολογούμενου**, σε έκδοση εκκαθαριστικών σημειωμάτων, με τα οποία ο Φ.Α.Π. θα υπολογισθεί με την τιμή των 300 ευρώ ανά τ.μ., αντί της αρχικής τιμής των 620 ευρώ ανά τ.μ., και σε επιστροφή της προκύπτουσας διαφοράς του φόρου ως αχρεωστήτως καταβληθέντος.

Το Ειδικό Γραφείο Νομικού Συμβούλου Φορολογίας με το 1048/φ. Ερ. 975/7-6-2016 έγγραφό του διευκρίνισε ότι είναι δυνατή η ηλεκτρονική υποβολή τροποποιητικής δήλωσης στοιχείων ακινήτων (Ε9) χωρίς τροποποίηση στοιχείων αυτής, αλλά μόνο με την αναγραφή του λόγου της τροποποίησης στις παρατηρήσεις του φορολογουμένου.

Επομένως, προκειμένου να γίνει επανυπολογισμός της αξίας των οικοπέδων της περιφέρειας του Δήμου Νέας Μάκρης, τα οποία βρίσκονται εκτός Α.Π.Α.Α., για τα έτη 2011-2013, θα πρέπει οι ενδιαφερόμενοι φορολογούμενοι να υποβάλουν ηλεκτρονικά τροποποιητική δήλωση στοιχείων ακινήτων (Ε9) με μόνη την αναγραφή σε αυτήν του λόγου της τροποποίησης στο πεδίο των παρατηρήσεων του φορολογούμενου, χωρίς την τροποποίηση λοιπών στοιχείων της δήλωσης. Με αυτό τον τρόπο θα τίθεται στη συνέχεια σε εφαρμογή η μηχανογραφική σύνθεση της δήλωσης - πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Α.Π. ετών 2011-2013, στην οποία ο φόρος θα υπολογίζεται με βάση τη νέα μειωμένη τιμή των 300 ευρώ ανά τ.μ..

Συνημμένα : 2

Ο ΓΕΝ.ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ

Ι. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Αποδέκτες Πίνακα Γ΄
2. Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών – Τμήμα Α΄ (με την παράκληση να αναρτηθεί στην ιστοσελίδα της Γ.Γ.Δ.Ε.)
3. Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών – Τμήμα Ε΄ (με την παράκληση να αναρτηθεί στην Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη).

ΙΙ ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Αποδέκτες Πίνακα Ζ (περιπτώσεις 1 και 5)
2. Αποδέκτες Πίνακα Η΄(περιπτώσεις 1 έως και 3, 5 έως και 9)
3. Αποδέκτες Πίνακα Ι΄
4. Αποδέκτες Πίνακα ΚΑ΄(περιπτώσεις 1 και 2)

ΙΙ.ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο Υπουργού
2. Γραφείο Υφυπουργού
3. Γραφείο Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων
4. Γραφεία κ. κ. Γενικών Διευθυντών
5. Διευθύνσεις, Αυτοτελή Τμήματα και Αυτοτελή Γραφεία της Γ.Γ.Δ.Ε.
6. Γραφείο Πληροφόρησης Πολιτών
7. Δ/νση Νομικής Υποστήριξης της Γ.Γ.Δ.Ε.
8. Δ/νση Εφαρμογής Φορολογίας Κεφαλαίου – Τμήματα Α΄(από 30) και Β΄ (από 5)

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
ΕΙΔΙΚΟ ΓΡΑΦΕΙΟ
ΝΟΜΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Ταχ. Δνση: Ακαδημίας 68 & Χ. Τρικούπη
Τ.Κ. 106 78, ΑΘΗΝΑ
Αρμόδιος/α :
(βαθμός)
Τηλέφωνο : 210-38.09.170
TELEFAX :
E-mail : a.karagiannis@nsk.gr

Αθήνα, 7- 6- 2016

Αριθ. πρωτ. : 1048/φ. Ερ.975

ΠΡΟΣ: ΥΠΟΙΚ/ΓΓΔΕ/ΓΔΦΔ
Δνση Εφαρμογής Φορολογίας Κεφαλαίου
Τμήμα Α' – Φορολογίας Ακίνητης Περιουσίας

ΚΟΙΝ:

ΗΜΕΡ. 07 ΙΟΥΝ. 2016
ΑΡΙΘ. ΠΡΩΤ. 1086518
ΔΝΣΗ Φ. ΚΕΦ.

Επί του υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΦΚ Α 1083438 ΕΞ 2016/27-5-2016 εγγράφου σας, σας γνωρίζουμε τα εξής:

Ι. Με την υπ' αριθμ. 26/2016 γνωμοδότησή του, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδότησε, κατά πλειοψηφία (ψήφοι 6 έναντι 1) και κατά τα ειδικότερα σε αυτήν εκτιθέμενα, ότι, μετά την ακύρωση, (με την υπ' αριθμ. 3833/2014 απόφαση του ΣτΕ) της υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1131/5-6-2013 (Β' 1499/20-6-2013) Αποφάσεως του Υφυπουργού Οικονομικών και την, σε αντικατάστασή της, εκδοθείσα υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1239/2015 Απόφαση του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών (Β' 2330/29-10-2015), η Φορολογική Διοίκηση, υποχρεούται να προβεί, μόνον ύστερα από αίτημα σε τροποποιητική δήλωση του φορολογουμένου, σε έκδοση τροποποιητικών εκκαθαριστικών σημειωμάτων, με τα οποία ο φ.α.π. θα υπολογισθεί με την τιμή των 300 ευρώ ανά τ.μ, αντί της αρχικής τιμής των 620 ευρώ ανά τ.μ. και σε επιστροφή της προκύπτουσας διαφοράς του φόρου ως αχρεωστήτως καταβληθέντος.

ΙΙ. Κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 34§§3 και 6 του ν. 3842/2010, στις οποίες αναφέρεσθε και στο μνημονευόμενο στην αρχή έγγραφό σας: *«3. Η δήλωση των φυσικών προσώπων συντίθεται μηχανογραφικά από το Υπουργείο Οικονομικών, χωριστά ανά φυσικό πρόσωπο, από τις δηλώσεις στοιχείων ακινήτων των υπόχρεων. 4...5..... 6. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης και του εκκαθαριστικού φόρου ακίνητης περιουσίας, η διαδικασία χορήγησης των απαλλαγών, η διαδικασία σύνθεσης και διόρθωσης της δήλωσης, καθώς και κάθε άλλη σχετική λεπτομέρεια που είναι αναγκαία για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».* Στην κατ' αυτόν τον τρόπο συντιθεμένη δήλωση δεν περιλαμβάνονται στοιχεία σχετικά με την αξία του φορολογητέου δικαιώματος, η οποία προκύπτει μηχανογραφικά μετά τη σύνθεση της δηλώσεως, με συνέπεια ο φορολογούμενος, σε περίπτωση

συνδρομής περιπτώσεως υποβολής τροποποιητικής δηλώσεως, όπως στην περίπτωση επί της οποίας έκρινε η υπ' αριθμ. 26/2016 γνωμοδότηση του ΝΣΚ, να μην έχει τη δυνατότητα να προβεί σε διόρθωση της τιμής των ακινήτων.

III. Ενόψει τούτων και δεδομένου ότι, κατά γενόμενα δεκτά με την εν λόγω γνωμοδότηση, η έκδοση τροποποιητικών εκκαθαριστικών σημειωμάτων προϋποθέτει την υποβολή τροποποιητικής δηλώσεως κατ' άρθρο 19§3 του ΚΦΔ (ν. 4174/2013), την αποδοχή αυτής και την εν συνεχεία έκδοση πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κατ' άρθρο 34, εδάφ. τρίτο και τέταρτο του ίδιου Κώδικα, προς τον σκοπό της αντιμετωπίσεως του προβλήματος, είναι δυνατή, χωρίς να παραβιάζεται το πόρισμα της γνωμοδοτήσεως, η προτεινομένη και από την υπηρεσία σας λύση της, εκ μέρους των ενδιαφερομένων φορολογουμένων, ηλεκτρονικής υποβολής τροποποιητικής δηλώσεως των στοιχείων των ακινήτων (Ε9), με μόνη την αναγραφή σε αυτήν του λόγου της τροποποιήσεως στις παρατηρήσεις του φορολογουμένου, χωρίς την τροποποίηση και στοιχείων της δηλώσεως και να τίθεται στη συνέχεια σε εφαρμογή η μηχανογραφική σύνθεση της δηλώσεως-πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού του φ.α.π., στην οποία ο φόρος αυτός υπολογίζεται με τη νέα τιμή των ακινήτων.

IV. Σημειωτέον, τέλος, ότι δεν συντρέχουν οι κατ' άρθρο 6§6 του Οργανισμού του ΝΣΚ (ν. 3086/2002, Α' 324) προϋποθέσεις για την έκδοση συμπληρωματικής γνωμοδοτήσεως του ΝΣΚ επί του επίμαχου ζητήματος, δεδομένου ότι αντικείμενο γνωμοδοτήσεως μπορούν να αποτελέσουν μόνον ερωτήματα και προβληματισμοί της διοικήσεως για την έννοια και το περιεχόμενο συγκεκριμένων διατάξεων της κείμενης νομοθεσίας, των οποίων ζητείται η ερμηνεία και όχι για τεχνικά ζητήματα. Στην συγκεκριμένη περίπτωση, όμως, τίθενται προς αντιμετώπιση ζητήματα που ανακύπτουν εξ αφορμής του εν γένει σχεδιασμού και της του τρόπου υπολογισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων με βάση συγκεκριμένο λογισμικό, που κατ' ουσίαν δεν παρέχει τη δυνατότητα υποβολής της κατά νόμο προβλεπομένης τροποποιητικής δηλώσεως, είναι δε προφανές ότι οι γνωμοδοτήσεις δεν μπορούν να διαμορφώνονται με βάση τεχνικά στοιχεία.

Ο Προϊστάμενος

Αλέξανδρος Καραγιάννης
Αντιπρόεδρος ΝΣΚ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Αριθμός γνωμοδοτήσεως 26/2016

ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Β΄ Τμήμα)

Συνεδρίαση της 8ης Φεβρουαρίου 2016

Σύνθεση:

Πρόεδρος: Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ.

Μέλη: Νικόλαος Μουδάτσος, Θεόδωρος Ψυχογυιός, Κωνσταντίνος Χαραλαμπίδης, Δημήτριος Χανής, Χριστίνα Διβάνη και Διονύσιος Χειμώνας, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγητής: Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ.

Αριθμός ερωτήματος: Το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΦΚ Α 1005407 ΕΞ 2016/15-1-2016 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών [ΓΓΔΕ/ΓΔΦΔ/Δνση Εφαρμογής Φορολογίας Κεφαλαίου-Τμήμα Α' (Φορολογία Ακίνητης Περιουσίας).

Ερώτημα: *Με δεδομένο ότι, καθόσον αφορά στα οικόπεδα της περιφέρειας του Δήμου Νέας Μάκρης Αττικής, στην οποία δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας, οι τιμές καθορίσθηκαν, αποκλειστικά και μόνο για τις ανάγκες επιβολής του Φόρου Ακίνητης Περιουσίας (φ.α.π.) στα φυσικά πρόσωπα, για το έτη 2011, 2012 και 2013, με τη μεν υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1131/5-6-2013 (Β' 1499/20-6-2013) απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών σε 620 ευρώ ανά τ.μ, με τη δε υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1239/2015 απόφαση του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών (Β' 2330/29-10-2015), η οποία εκδόθηκε σε συμμόρφωση προς την ακυρωτική της πρώτης ΠΟΛ υπ' αριθμ. 3833/2014 απόφαση του ΣτΕ, σε 300 ευρώ ανά τ.μ, ερωτάται εάν η αρμόδια φορολογική αρχή υποχρεούται ή δύναται κατά διακριτική ευχέρεια να προβεί οίκοθεν ή ύστερα από αίτηση του φορολογουμένου σε ανάκληση των σχετικών εκκαθαριστικών σημειωμάτων, με τα οποία ο φ.α.π. είχε υπολογισθεί με την τιμή των 620 ευρώ και σε επανυπολογισμό του φ.α.π. για τα ίδια*

ως άνω έτη με βάση τη νέα τιμή των 300 ευρώ ανά τ.μ, ή απαιτείται η άσκηση δικαστικής προσφυγής κατά των εκκαθαριστικών σημειωμάτων.

Επί του ως άνω ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδότησε ως εξής:

Νομοθετικό πλαίσιο

1. Στο ν. 3842/2010 ορίσθηκαν, πλην άλλων, τα εξής: *«Από το έτος 2010 και για κάθε επόμενο, επιβάλλεται φόρος στην ακίνητη περιουσία που βρίσκεται στην Ελλάδα και ανήκει σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα την 1η Ιανουαρίου κάθε έτους»* (άρθρο 27§1). *«Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από την ιθαγένεια, κατοικία ή έδρα του, φορολογείται για την ακίνητη περιουσία του που βρίσκεται στην Ελλάδα την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας, ανεξάρτητα από τις μεταβολές που τυχόν επέρχονται κατά τη διάρκεια του έτους αυτού»* (άρθρο 28). *«Για τον υπολογισμό φόρου ακίνητης περιουσίας λαμβάνεται υπόψη η αξία που έχουν τα ακίνητα ή τα εμπράγματα σε αυτά δικαιώματα, κατά την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας»* (άρθρο 30§1).

2. Στην παράγραφο 1 του άρθρου 32 του ν. 3842/2010, [όπως το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου αυτής προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 24 του ν.3943/2011, Α΄ 66/31-3-2011, με ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2011], ορίσθηκαν τα εξής:

«Ως φορολογητέα αξία των ακινήτων ή των εμπράγματων σε αυτά δικαιωμάτων των φυσικών προσώπων ορίζεται το γινόμενο που προκύπτει από τις τιμές εκκίνησης ή αφετηρίας, που καθορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 41 και 41Α του ν. 1249/1982, όπως ισχύει, όπου εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού αξίας ακινήτων, επί τους συντελεστές αυξομείωσης, όπως καθορίζονται κατωτέρω ανά είδος ακινήτου ή κτηρίου... Για τις περιοχές δήμων ή κοινοτήτων όπου δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα, η αξία των οικοπέδων καθορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, με βάση την κατώτερη τιμή ανά τετραγωνικό μέτρο οικοπέδου του δήμου ή της κοινότητας, όπως προκύπτει σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 3 του α.ν. 1521/1950, όπως ισχύει..... 2. Ο εντοπισμός, η κατάταξη ακινήτου σε κατηγορία, καθώς και οι ορισμοί των συντελεστών αυξομείωσης λαμβάνονται κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 41 και 41Α του ν. 1249/1982, όπως ισχύουν, και από τις υπουργικές αποφάσεις που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότηση των εν λόγω άρθρων, εκτός αν από τις διατάξεις του

παρόντος νόμου ορίζεται άλλως. 3..... (Σημείωση: Στις επόμενες διατάξεις της παραγράφου αυτής καθορίζονται οι συντελεστές με βάση τους οποίους υπολογίζεται η φορολογητέα αξία (συντελεστής οικοπέδου, τιμή εκκίνησης οικοπέδου, συντελεστής προσόψεως, επιφάνεια οικοπέδου, συντελεστές ειδικών συνθηκών, συνιδιοκτησίας κλπ).

3. Σε σχέση με τη δήλωση φ.α.π. των φυσικών προσώπων στο ν. 3842/2010 ορίσθηκαν τα εξής: *«1. Για την επιβολή του φόρου ακίνητης περιουσίας φυσικών προσώπων, για το πρώτο έτος εφαρμογής, ως δήλωση φυσικού προσώπου ορίζονται οι δηλώσεις στοιχείων ακινήτων ετών 2005 έως 2010, οι οποίες περιλαμβάνουν το σύνολο της ακίνητης περιουσίας του την πρώτη Ιανουαρίου 2010. Η εικόνα που προκύπτει από τη σύνθεση των δηλώσεων αυτών αποτελεί τη «Δήλωση Φόρου Ακίνητης Περιουσίας» έτους 2010. 2. Για κάθε επόμενο έτος ως δήλωση φυσικού προσώπου ορίζεται η δήλωση Φόρου Ακίνητης Περιουσίας του προηγούμενου έτους, με τις μεταβολές της περιουσιακής ή οικογενειακής κατάστασης που επήλθαν, για τις οποίες υποβάλλεται δήλωση στοιχείων ακινήτων το αντίστοιχο έτος. 3. Η δήλωση των φυσικών προσώπων συντίθεται μηχανογραφικά από το Υπουργείο Οικονομικών, χωριστά ανά φυσικό πρόσωπο, από τις δηλώσεις στοιχείων ακινήτων των υπόχρεων. 4. Ο υπόχρεος λαμβάνει γνώση της περιουσιακής του κατάστασης και της φορολογητέας αξίας της με το εκκαθαριστικό σημείωμα του φόρου ακίνητης περιουσίας, το οποίο επέχει και θέση δήλωσης φόρου ακίνητης περιουσίας του οικείου έτους..... 6. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης και του εκκαθαριστικού φόρου ακίνητης περιουσίας, η διαδικασία χορήγησης των απαλλαγών, η διαδικασία σύνθεσης και διόρθωσης της δήλωσης, καθώς και κάθε άλλη σχετική λεπτομέρεια που είναι αναγκαία για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου»* (άρθρο 34). *«1. Για τη σύνθεση, τον έλεγχο των δηλώσεων των φυσικών προσώπων και την επιβολή του φόρου αρμόδιος είναι ο προϊστάμενος Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας, που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος κατά την ημερομηνία εκκαθάρισης της δήλωσης. 2. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί κάθε φορά να τροποποιείται η αρμοδιότητα που ορίζεται στην ανωτέρω παράγραφο»* (άρθρο 42). *«1. Ο προϊστάμενος της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας βεβαιώνει το φόρο, αρχικό ή πρόσθετο, κατά περίπτωση, που προκύπτει: α) βάσει των δηλώσεων που υποβάλλονται ή συντίθενται μηχανογραφικά, β) βάσει των φύλλων ελέγχου, εφόσον*

αυτά έχουν οριστικοποιηθεί με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής. γ) βάσει οριστικών αποφάσεων διοικητικών δικαστηρίων ή πρακτικών δικαστικού συμβιβασμού. 2. Για τη βεβαίωση του φόρου ακίνητης περιουσίας ο προϊστάμενος Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας συντάσσει χρηματικό κατάλογο μέσα σε προθεσμία δύο (2) μηνών από τη λήξη του μήνα που αποκτήθηκε ο τίτλος βεβαίωσης και οπωσδήποτε όχι αργότερα από τρία (3) έτη από το τέλος του έτους στο οποίο αποκτήθηκε ο τίτλος βεβαίωσης.....» (άρθρο 44).

4. *Στην υπ΄ αριθμ. ΠΟΛ.1225/24.12.2012 απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών (Β' 3573) [όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ.1188/30.7.2013 όμοια (Β' 1919)], η οποία εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 34§6 του ν. 3842/2010 και φέρει τον τίτλο «Διόρθωση εκκαθαριστικών σημειωμάτων - δηλώσεων Φόρου Ακίνητης Περιουσίας φυσικών προσώπων», ορίζονται, πλην άλλων, τα εξής: «Άρθρο 4. Διαδικασία διόρθωσης φορολογητέας αξίας ακινήτου. Στις περιπτώσεις αμφισβήτησης της φορολογητέας αξίας ακινήτων ή εμπραγμάτων σε αυτά δικαιωμάτων, όπως έχει προσδιοριστεί και αναγράφεται στο εκκαθαριστικό σημείωμα - δήλωση Φ.Α.Π., και εφόσον τα περιγραφικά στοιχεία του ακινήτου που αναγράφονται είναι ορθά, ο υπόχρεος δύναται να υποβάλει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. αίτηση, σύμφωνα με το συνημμένο υπόδειγμα 2, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της παρούσας. Η αίτηση συνοδεύεται και από το αντίστοιχο έντυπο προσδιορισμού αξίας περιουσιακού δικαιώματος Φ.Α.Π., σύμφωνα με το συνημμένο υπόδειγμα 3, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της παρούσας. Για την αποδοχή ή μη της αίτησης αποφασίζει ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.. Εφόσον η αίτηση γίνεται αποδεκτή, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. προβαίνει σε νέα εκκαθάριση της δήλωσης σε εύλογο χρονικό διάστημα. Εφόσον η αίτηση δεν γίνεται αποδεκτή, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ενημερώνει επί αποδείξει τον υπόχρεο, ο οποίος μπορεί να προσφύγει κατά της απορριπτικής απόφασης ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού πρωτοδικείου, μέσα στην προθεσμία που ορίζεται στο άρθρο 66 του Ν. 2717/1999, όπως ισχύει».*

5. Με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1131/5-6-2013 (Β' 1499/20-6-2013) απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών, η οποία εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση της προπαρατεθείσης διατάξεως του άρθρου 32§1 του ν. 3842/2010, καθορίσθηκε σε 620 ευρώ ανά τετραγωνικό μέτρο η τιμή των οικοπέδων της περιφέρειας του Δήμου Νέας Μάκρης Αττικής, στην οποία δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα

προσδιορισμού της αξίας, αποκλειστικά και μόνο για τις ανάγκες επιβολής του Φόρου Ακίνητης Περιουσίας στα φυσικά πρόσωπα, για το έτη 2011, 2012 και 2013.

6. Με την υπ' αριθμ. 3833/2014 απόφαση του ΣτΕ ακυρώθηκε η ως άνω απόφαση του Υφυπουργού κατά το μέρος που με αυτήν καθορίσθηκε η τιμή ανά τετραγωνικό μέτρο των οικοπέδων της περιφέρειας του πρώην Δήμου Νέας Μάκρης, στην οποία δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα, αποκλειστικά για τον προσδιορισμό του φόρου ακίνητης περιουσίας φυσικών προσώπων για τα έτη 2011, 2012 και 2013, με την αιτιολογία ότι, κατά τα ειδικότερα στην εν λόγω δικαστική απόφαση εκτιθέμενα, δεν προκύπτει το έρεισμα της επίμαχης ρυθμίσεως της κανονιστικής αποφάσεως, ώστε να δύναται να ελεγχθεί αν εκδόθηκε εντός των ορίων της ανωτέρω νομοθετικής εξουσιοδοτήσεως.

7. Με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1239/2015 απόφαση του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών (Β' 2330/29-10-2015), η οποία εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση της προπαρατεθείσης διατάξεως του άρθρου 32§1 του ν. 3842/2010 και σε συμμόρφωση προς την προμνησθείσα ακυρωτική απόφαση του ΣτΕ, τροποποιήθηκε η υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1131/5-6-2013 (Β' 1499/20-6-2013) απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών, όσον αφορά την ανά τετραγωνικό μέτρο τιμή των οικοπέδων της περιφέρειας του Δήμου Νέας Μάκρης Αττικής, στην οποία δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας, αποκλειστικά και μόνο για τις ανάγκες επιβολής του Φόρου Ακίνητης Περιουσίας στα φυσικά πρόσωπα, για το έτη 2011, 2012 και 2013, η οποία καθορίσθηκε σε 300 ευρώ ανά τ.μ.

8. Στο σημείο αυτό παρατηρείται ότι η υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1239/2015 απόφαση του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών (Β' 2330/29-10-2015) εμφανίζεται ως τροποποιητική της υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1131/5-6-2013 (Β' 1499/20-6-2013) αποφάσεως του Υφυπουργού Οικονομικών, η οποία δεν είναι νοητή μετά την δικαστική ακύρωση της τελευταίας, από της οποίας έπαυσε να υφίστατο στο νομικό κόσμο, με δεδομένο όμως ότι η τροποποιητική απόφαση εκδόθηκε σε συμμόρφωση προς την ακυρωτική απόφαση του ΣτΕ, έχει τον χαρακτήρα αυτοτελούς πράξεως καθορισμού της τιμής των επίμαχων οικοπέδων με έναρξη ισχύος της από του χρόνου ενάρξεως ισχύος της ακυρωθείσης και τούτο διότι, εφόσον προσδόθηκε σε αυτήν τροποποιητικός χαρακτήρας, η τροποποίηση ανάγεται στο χρόνο ενάρξεως ισχύος της ακυρωθείσης.

9. Στο άρθρο 95 παρ. 5 του Συντάγματος, όπως αυτό αντικαταστάθηκε με το από 6-4-2001 Ψήφισμα της Ζ' την παρ. Α' του Ψηφίσματος της Ζ' Αναθεωρητικής Βουλής των Ελλήνων (Α' 84/17-4-2001), ορίζεται ότι: *«Η διοίκηση έχει υποχρέωση να συμμορφώνεται προς τις δικαστικές αποφάσεις. Η παράβαση της υποχρέωσης αυτής γεννά ευθύνη για κάθε αρμόδιο όργανο, όπως νόμος ορίζει. Νόμος ορίζει τα αναγκαία μέτρα για τη διασφάλιση της συμμόρφωσης της Διοίκησης»*. Εξ άλλου, στο άρθρο 1 του, εκδοθέντος σε εκτέλεση της προηγούμενης συνταγματικής διάταξης, ν. 3086/2002 *«Συμμόρφωση της Διοίκησης προς τις δικαστικές αποφάσεις...»* (Α΄ 274) ορίζεται ότι: *«Το Δημόσιο, οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης και τα λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου έχουν υποχρέωση να συμμορφώνονται χωρίς καθυστέρηση προς τις δικαστικές αποφάσεις και να προβαίνουν σε όλες τις ενέργειες πού επιβάλλονται για την εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής και για την εκτέλεση των αποφάσεων»*. Τέλος, στη διάταξη του άρθρου 50 του π.δ. 18/1989 (Α΄8), με την οποία ρυθμίζονται οι συνέπειες των αποφάσεων των διοικητικών δικαστηρίων ορίζεται ότι: *«1. Η απόφαση που δέχεται την αίτηση ακυρώσεως απαγγέλει την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης και συνεπάγεται νόμιμη κατάργησή της έναντι όλων, είτε πρόκειται για κανονιστική είτε πρόκειται για ατομική πράξη.....4. Οι διοικητικές αρχές, σε εκτέλεση της υποχρέωσής τους κατά το άρθρο 95 παρ. 5 του Συντάγματος, πρέπει να συμμορφώνονται ανάλογα με κάθε περίπτωση, με θετική ενέργεια προς το περιεχόμενο της απόφασης του Συμβουλίου ή να απέχουν από κάθε ενέργεια που είναι αντίθετη προς όσα κρίθηκαν από αυτό. Ο παραβάτης, εκτός από τη δίωξη κατά το άρθρο 259 του Ποινικού Κώδικα, υπέχει και προσωπική ευθύνη για αποζημίωση. 5. Οι αποφάσεις της Ολομελείας ακυρωτικές και απορριπτικές καθώς και των Τμημάτων, αποτελούν μεταξύ των διαδίκων δεδικασμένο, που ισχύει και σε κάθε υπόθεση ή διαφορά ενώπιον δικαστικής ή άλλης αρχής κατά την οποία προέχει το διοικητικής φύσεως ζήτημα που κρίθηκε από το Συμβούλιο»*.

10. Εξ άλλου, **στα άρθρα 19, 30, 31, 34 και 66(§§ 1 και 43) του ν. 4174/2013** *«Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας...»* (Α΄ 170), ο οποίος άρχισε να ισχύει από 1-1-2014 (άρθρο 67) και εφαρμόζεται και επί του φ.α.π. των άρθρων 27-50 του ν. 3842/2010 (ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ του ν. 4174/2013, που προβλέπεται στο άρθρο 2 περ. ε' του ίδιου νόμου), ορίζονται τα εξής:

μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση...».

Άρθρο 66: *«1. Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.....*

43. Εφόσον με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης ή με αυτοτελές αίτημα ή καθ΄ οιονδήποτε άλλο τρόπο, που αφορά φορολογικό έτος, διαχειριστική περίοδο ή φορολογική υπόθεση, μέχρι την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβάλλεται αξίωση επιστροφής φόρου, για τα σχετικά με την παραγραφή, εφαρμόζονται τα ισχύοντα μέχρι τον χρόνο έναρξης ισχύος του Κώδικα».

Ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων

11. Με τις ανωτέρω διατάξεις του ν. 3842/2010, θεσπίζεται σύστημα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων, αποκλειστικά και μόνο για τις ανάγκες επιβολής του Φόρου Ακίνητης Περιουσίας στα νομικά και φυσικά πρόσωπα, για το έτη 2011, 2012 και 2013, ώστε, βάσει λεπτομερών και προκαθορισμένων κριτηρίων, να προκύπτει για όλα τα ακίνητα μιας περιοχής και για κάθε ένα από αυτά ορισμένη αξία. Οι διατάξεις αυτές δεν αντίκεινται στο Σύνταγμα, αφού με αυτές, αφενός μεν δεν θεσπίζεται αμάχητο τεκμήριο προσδιορισμού της αξίας των εν λόγω ακινήτων, δεδομένου ότι ο φορολογούμενος δύναται με δική του πρωτοβουλία να αποστεί από την εφαρμογή αυτού του τρόπου προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας, ασκώντας προσφυγή στο αρμόδιο δικαστήριο (βλ. ανωτέρω παράγραφο 4 της παρούσης και ΣτΕ 86/2015, πρβλ και ΣτΕ 2107/2009, 230/2002), αφετέρου δε, παρέχεται εξουσιοδότηση προς τον Υπουργό Οικονομικών να ρυθμίζει όχι το αντικείμενο – κατά την έννοια του άρθρου 78§4 του Συντάγματος – του περί ου πρόκειται φόρου, το οποίο καθορίζεται από τις διατάξεις του ίδιου νόμου, αλλά να

Άρθρο 19: *«Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης. 1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα. 3. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης».*

Άρθρο 30: *«Προσδιορισμός φόρου. 1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογουμένου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις….. 2. Η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει τις ακόλουθες πράξεις προσδιορισμού φόρου: α) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, β) πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, γ) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και δ) πράξη προληπτικού προσδιορισμού φόρου».*

Άρθρο 31: *Άμεσος προσδιορισμός φόρου. 1. «Άμεσος προσδιορισμός φόρου» είναι ο προσδιορισμός φόρου που προκύπτει χωρίς περαιτέρω ενέργεια, ταυτόχρονα με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης. 2. Ο φορολογούμενος δύναται να τροποποιεί τη φορολογική δήλωσή του, σύμφωνα με το άρθρο 19 του Κώδικα, καταβάλλοντας την επιπλέον διαφορά φόρου ή δικαιούμενος επιστροφή του υπερβάλλοντος φόρου σύμφωνα με το άρθρο 42 του Κώδικα, έως την έκδοση εντολής φορολογικού ελέγχου. Ο άμεσος προσδιορισμός φόρου που προκύπτει από την τροποποιητική δήλωση υποκαθιστά τον αρχικό άμεσο προσδιορισμό φόρου».*

Άρθρο 34: *«Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε*

καθορίζει τις τιμές των οικοπέδων, ήτοι ζήτημα ειδικότερο και τεχνικό, κατά την έννοια του άρθρου 43§2 του Συντάγματος, που αφορά στον τρόπο προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας (ΣτΕ 86/2015, πρβλ ΣτΕ 2019, 2020/2012, 3626/2010, 2107/2009, 230/2002 7μ., 1552/1999).

12. Εκ των παρατεθεισών στην παράγραφο 9 της παρούσης διατάξεων συνάγεται ότι, η ακύρωση της διοικητικής πράξεως ανατρέχει στο χρόνο εκδόσεώς της, η δε διοίκηση έχει υποχρέωση να συμμορφώνεται προς τις ακυρωτικές αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας, υπό την έννοια ότι έχει υποχρέωση όχι μόνο να θεωρήσει ως ανίσχυρη και μη υφισταμένη νομικώς τη διοικητική πράξη που ακυρώθηκε, αλλά να προβεί και σε θετικές ενέργειες για την αναμόρφωση της νομικής καταστάσεως που προέκυψε αμέσως ή εμμέσως από την ακυρωθείσα πράξη, ανακαλούσα ή τροποποιούσα τις σχετικές, εκδοθείσες εν τω μεταξύ πράξεις ή εκδίδουσα άλλες με αναδρομική ισχύ, για να αποκαταστήσει τα πράγματα στη θέση στην οποία θα ευρίσκοντο αν εξ αρχής δεν είχε εκδοθεί η ακυρωθείσα πράξη. Το ειδικότερο περιεχόμενο και η έκταση των υποχρεώσεων συμμορφώσεως της διοικήσεως, προσδιορίζονται από το αντικείμενο της απαγγελλομένης ακυρώσεως, δηλαδή από τη φύση και το είδος της ακυρουμένης πράξεως, ή τα νόμιμα στοιχεία που συγκροτούν την παράλειψη, καθώς και από την κρίση, ή τις κρίσεις για τα ζητήματα που εξέτασε και για τα οποία αποφάνθηκε το Δικαστήριο στο αιτιολογικό της αποφάσεώς του, παράγοντας, ως προς αυτά, δεδικασμένο για τη συγκεκριμένη περίπτωση (ΣτΕ 677/2010, 2228/2005, ΟλΣτΕ 1681/2002, 441/2001). Ωστόσο, στην περίπτωση κατά την οποία η διοικητική πράξη ακυρώθηκε για τυπικές πλημμέλειες, η διοίκηση δύναται, κατ' ενάσκηση της διακριτικής της ευχερείας, να επαναλάβει την κρίση της για τη ρύθμιση της συγκεκριμένης σχέσεως αναδρομικώς[1] και να εκδώσει νέα πράξη του αυτού αντικειμένου με την ακυρωθείσα, πρέπει, όμως, να

[1] Κατά γενική αρχή του διοικητικού δικαίου, τόσο οι κανονιστικές όσο και οι ατομικές διοικητικές πράξεις δεν μπορούν να έχουν αναδρομική ισχύ, να ορίζουν δηλαδή, ότι τα έννομα αποτελέσματά τους ανατρέχουν σε χρόνο προγενέστερο της έκδοσής τους. Κατ' εξαίρεση, επιτρέπεται η αναδρομική ισχύς διοικητικών πράξεων στις περιπτώσεις: α) της πράξεως, που εκδίδεται σε συμμόρφωση με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, β) της πράξεως, που εκδίδεται μετά την ακύρωση προηγούμενης πράξεως για τυπικούς λόγους, με το ίδιο ακριβώς περιεχόμενο και την ίδια νομική και πραγματική βάση, αλλά χωρίς το τυπικό ελάττωμα, γ) της πράξεως, με την οποία ανακαλείται παράνομη ατομική πράξη, η οποία ανατρέχει στο χρόνο έκδοσης της παράνομης πράξης και δ) όπου αυτό προβλέπεται ρητά από τις σχετικές διατάξεις.
Σημειώνεται ότι στην προκειμένη περίπτωση η δυνατότητα αναδρομής της κανονιστικής ρύθμισης περί των εφαρμοστέων αντικειμενικών αξιών και δη σε έτη προηγούμενα του έτους της θέσπισης αυτής έχει κριθεί συνταγματικώς επιτρεπτή από τη σχετική νομολογία (ΣτΕ 3833/2014 επταμ., 1582/2015, σ κ. 4).

αιτιολογήσει νομίμως και επαρκώς τη νέα κρίση της, βάσει της ακυρωτικής αποφάσεως ή βάσει στοιχείων που δεν έχουν αποτελέσει αντικείμενο έρευνας και κρίσεως από τον ακυρωτικό δικαστή, ασχέτως αν τα στοιχεία αυτά ήταν γνωστά ή όχι στη διοίκηση. Όμως, σε κάθε περίπτωση, η νέα κρίση της Διοικήσεως πρέπει να μην αντίκειται σε όσα έχουν κριθεί από την ακυρωτική απόφαση και να εκφέρεται ενόψει του νομικού και πραγματικού καθεστώτος του χρόνου εκδόσεως της ακυρωθείσης πράξεως (ΣτΕ 3320/2003, 3214/2001 κ.ά, ΟλΝΣΚ 465/2012, ΝΣΚ 24/2013 κ.α.).

13. Ενόψει τούτων, επιτρεπτώς η διοίκηση προέβη στην έκδοση, με αναδρομική ισχύ, της υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1239/2015 αποφάσεως του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών (Β' 2330/29-10-2015).

14. Με βάση τα προεκτεθέντα, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η επιβολή και η τυχόν καταβολή του φ.α.π. των επίμαχων ετών, κατά το χρόνο που ενεργήθηκαν ήταν νόμιμες, πλην όμως μετά την έκδοση της υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1239/2015 αποφάσεως του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών (Β' 2330/29-10-2015), τα εκκαθαριστικά σημειώματα, με τα οποία ο φ.α.π. είχε υπολογισθεί για τα ίδια έτη με την τιμή των οικοπέδων σε 620 ευρώ, με βάση την ακυρωθείσα υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1131/5-6-2013 (Β' 1499/20-6-2013) απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών, απώλεσαν εν μέρει εξ επιγενομένου λόγου ένα εκ των ερεισμάτων προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας[2] και δη κατά το ποσό που η τιμή των οικοπέδων υπερβαίνει τα 300 ευρώ ανά τ.μ.

15. Ωστόσο, όπως ήδη ελέχθη (§11), οι καταλογιστικές πράξεις (εκκαθαριστικά σημειώματα) του φ.α.π. δεν είχαν ως έρεισμα μόνο την ακυρωθείσα υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1131/5-6-2013 απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών, αλλά και τις ανωτέρω διατάξεις του ν. 3842/2010, ήτοι διατάξεις τυπικού νόμου, όπως απαιτείται κατ' άρθρο 78§§1 και 4 του ισχύοντος Συντάγματος, με τις οποίες θεσπίζεται σύστημα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων, βάσει λεπτομερών και προκαθορισμένων κριτηρίων, ένα εκ των οποίων αποτελεί και η τιμή των οικοπέδων που επιτρεπτώς καθορίσθηκε με την κανονιστική πράξη.[3]

16. Επομένως, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η υποχρέωση συμμορφώσεως της διοικήσεως προς την υπ' αριθμ. 3833/2014 ακυρωτική απόφαση του

[2] Πρβλ ΟλΣτΕ 4174/2004.

Συμβουλίου της Επικρατείας συνίστατο στην υπ' αυτής θεώρηση ως ανίσχυρης και μη υφισταμένης νομικώς της ακυρωθείσης υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1131/5-6-2013 αποφάσεως του Υφυπουργού Οικονομικών, επιφυλασσομένης, πάντως, της δυνατότητάς της να προβεί στην έκδοση, με αναδρομική ισχύ, νέας πράξεως του αυτού αντικειμένου με την ακυρωθείσα, την οποία πράγματι εξέδωκε. Με τα δεδομένα αυτά, η διοίκηση δεν έχει υποχρέωση να προβεί αυτεπαγγέλτως και σε περαιτέρω θετικές ενέργειες για την αναμόρφωση της νομικής καταστάσεως που προέκυψε από την ακυρωθείσα πράξη και την μετ' αυτήν, και σε αντικατάστασή της, εκδοθείσα υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1239/2015 αποφάσεως του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών. Ήτοι, η φορολογική αρχή δεν υποχρεούται σε οίκοθεν επανυπολογισμό του φ.α.π. των επίμαχων ετών, με βάση τη νέα τιμή των οικοπέδων εκ 300 ευρώ ανά τ.μ, ούτε σε οίκοθεν τροποποίηση των σχετικών εκκαθαριστικών σημειωμάτων, με τα οποία ο φ.α.π. είχε υπολογισθεί με τιμή οικοπέδων 620 ευρώ ανά τ.μ. και, ασφαλώς, ούτε σε επιστροφή της προκύπτουσας διαφοράς του φόρου ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, αλλά απαιτείται προς τούτο η υποβολή σχετικού αιτήματος εκ μέρους του φορολογουμένου (πρβλ. ΟλΣτΕ 2176/2004, 1175/2008, ΟλΝΣΚ 434/2006).

17. Ενόψει των ανωτέρω, ο επανυπολογισμός του φ.α.π. με βάση τη νέα τιμή των οικοπέδων και η επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού (εφόσον, ασφαλώς, έχει υποβληθεί σχετικό αίτημα), προϋποθέτει την εκ μέρους του φορολογουμένου υποβολή τροποποιητικής δηλώσεως κατ' άρθρο 19§3 του ΚΦΔ (ν. 4174/2013), την αποδοχή αυτής και εν συνεχεία την έκδοση πράξεως διορθωτικού του φόρου προσδιορισμού κατ' άρθρο 34, εδάφ. τρίτο και τέταρτο, του ΚΦΔ. Σημειωτέον, όμως, ότι, στην προκειμένη περίπτωση, λόγω της προηγηθείσης κανονιστικής απόφασης (ΠΟΛ 1239/2015), με την οποία ανακαθορίστηκε η αντικειμενική αξία των επίμαχων ακινήτων, δεν υφίσταται λόγος προς διεξαγωγή φορολογικού ελέγχου και, ως εκ τούτου, δεν απαιτείται η διεξαγωγή του εκ μέρους της φορολογικής αρχής, η οποία δύναται, στα πλαίσια αντικειμενικών δεδομένων, να προβεί απευθείας στην επανεκκαθάριση των φορολογικών υποχρεώσεων και την έκδοση νέων εκκαθαριστικών σημειωμάτων, χωρίς παράθεση σχετικής αιτιολογίας και δη ανεξάρτητα από την οριστικοποίηση των πρώτων εκκαθαριστικών

[3] Βλ. μειοψηφία στην ΝΣΚ 419/2012 που εκδόθηκε επί παρομοίου θέματος, με την διευκρίνιση ότι η αντιμετώπιση του ζητήματος της επιστροφής του φόρου κρίθηκε πρόωρη από την ΟλΝΣΚ 465/2012, στην οποία παραπέμφθηκε το ερώτημα.

σημειωμάτων, λόγω παράλειψης προσβολής των (πρβλ ΟλΣτΕ 2176/2004, 1175/2008, ΟλΝΣΚ 434/2006).

18. Μειοψήφησε ο Νομικός Σύμβουλος του Κράτους, Διονύσιος Χειμώνας, ο οποίος διατύπωσε την γνώμη ότι η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της συμμορφώσεώς της προς την υπ' αριθμ. 3833/2014 απόφαση του ΣτΕ, έχει υποχρέωση να προβεί και σε θετικές ενέργειες για την αναμόρφωση της νομικής καταστάσεως που προέκυψε από την ακυρωθείσα υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1131/5-6-2013 (Β' 1499/20-6-2013) και την μετ' αυτήν, και σε αντικατάστασή της, εκδοθείσα υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1239/2015 απόφαση του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών (Β' 2330/29-10-2015) και δη να προβεί οίκοθεν σε τροποποίηση των εκκαθαριστικών σημειωμάτων μετ' επανυπολογισμό του φ.α.π. των επιμάχων ετών με βάση τη νέα τιμή των οικοπέδων εκ 300 ευρώ ανά τ.μ. και σε επιστροφή του φ.α.π. που καταβλήθηκε αχρεωστήτως.

Απάντηση

19. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδοτεί, **κατά πλειοψηφία,** ότι, μετά την ακύρωση, (με την υπ' αριθμ. 3833/2014 απόφαση του ΣτΕ) της υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1131/5-6-2013 (Β' 1499/20-6-2013) Αποφάσεως του Υφυπουργού Οικονομικών και την, σε αντικατάστασή της, εκδοθείσα υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1239/2015 Απόφαση του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών (Β' 2330/29-10-2015), η Φορολογική Διοίκηση, υποχρεούται να προβεί, μόνον ύστερα από αίτημα σε τροποποιητική δήλωση του φορολογουμένου, σε έκδοση τροποποιητικών εκκαθαριστικών σημειωμάτων, με τα οποία ο φ.α.π. θα υπολογισθεί με την τιμή των 300 ευρώ ανά τ.μ, αντί της αρχικής τιμής των 620 ευρώ ανά τ.μ. και σε επιστροφή της προκύπτουσας διαφοράς του φόρου ως αχρεωστήτως καταβληθέντος.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ
Αθήνα, 16-2-2016
Ο Πρόεδρος και εισηγητής

Αλέξανδρος Καραγιάννης
Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Γίνεται δεκτή
Αθήνα, 20/9/16
Ο ΓΕΝΙΚΟΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ
ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η Προϊστάμενος/η
του Αυτοτελούς Τμήματος Δικαστικής
Μαγδαλινή Τ. Φιορέντζου
ΔΕ/ΕΦΟΡΙΑΚΩΝ