



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9569815
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα, 30/09/2014

Αριθμός απόφασης: 3048

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
 - γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την από 09/07/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου /14-07-2014 ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού στην από 19/03/2014 ανακλητική της δήλωση Φόρου Ακίνητης Περιουσίας έτους 2012 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Την τεκμαιρόμενη αρνητική απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού στην από 19/03/2014 ανακλητική της δήλωση Φόρου Ακίνητης Περιουσίας έτους 2012, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από 25/09/2014 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 09/07/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου /14-07-2014 ενδικοφανούς προσφυγής της 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 τεκμαιρόμενη αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού απορρίφθηκε, λόγω απράκτου παρελεύσεως τριμήνου, η από 10/03/2014 αίτηση της προσφεύγουσας περί ανάκλησης της υπ' αριθ. μηχανογραφικά υποβληθείσας δήλωσης Φόρου Ακίνητης Περιουσίας έτους 2012, η οποία επιδόθηκε στη Δ.Ο.Υ. Χολαργού στις 19/03/2014 με την υπ' αριθ. έκθεση επίδοσης του δικαστικού επιμελητή

Στην ανακλητική της δήλωση η προσφεύγουσα επιφυλάχθηκε να μην καταβάλει φόρο λόγω πραγματικής εξάντλησης της φοροδοτικής της ικανότητας, ενώ επιφυλάχθηκε να καταβάλει τον φόρο που αντιστοιχεί στην πραγματική αγοραία αξία του με ΑΤΑΚ ακινήτου της, το οποίο βρίσκεται επί της οδού στο και του οποίου η αντικειμενική αξία προσδιορίστηκε σύμφωνα με το ν. 3842/2010 στα 2.922.841,98 €.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της τεκμαιρόμενης σιωπηρά αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού και τη νέα εκκαθάριση του φόρου προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Το τεκμήριο του Φόρου Ακίνητης Περιουσίας είναι μαχητό, καθώς σε κάθε περίπτωση ο φορολογούμενος θα πρέπει να μπορεί να αποδείξει ότι στερείται φοροδοτικής ικανότητας, ανεξάρτητα εάν η αξία της περιουσίας του, όπως μονομερώς έχει υπολογιστεί από το Δημόσιο, υπερβαίνει το αφορολόγητο όριο.
- Εφόσον δεν ελήφθησαν υπόψη για τη φορολόγηση του ακινήτου η μη εκμετάλλευσή του και η δημιουργία εισοδήματος από αυτό, αλλά και τα πραγματικά περιστατικά της ατομικής οικονομικής κατάστασης της προσφεύγουσας, όπως εισοδήματα από άλλες πηγές, το ύψος αυτών κ.λ.π. ο νόμος που επιβάλλει το φόρο ακίνητης περιουσίας είναι αντισυνταγματικός, καθόσον οδηγεί είτε σε στέρηση ζωτικών αναγκών είτε σε δήμευση περιουσίας.
- Ο υπολογισμός της αξίας του ακινήτου της έγινε σύμφωνα με όσα προβλέπει ο ν. 3842/2010 και δεν ανταποκρίνεται στην πραγματική αγοραία αξία του, όπως αυτή προσδιορίστηκε και από τη σχετική έκθεση εκτίμησης της πιστοποιημένης από το Υπουργείο Οικονομικών εκτιμήτριας που προσκόμισε η προσφεύγουσα.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 3842/2010, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη περίοδο και πριν την κατάργησή του με την παρ. 1 άρθρου 13 του ν. 4223/2013, «Από το έτος 2010 και κάθε επόμενο, επιβάλλεται φόρος στην ακίνητη περιουσία που βρίσκεται στην Ελλάδα και ανήκει σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα την 1^η Ιανουαρίου κάθε έτους».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ίδιου νόμου: «Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο,

ανεξάρτητα από την ιθαγένεια, κατοικία ή έδρα του, φορολογείται για την ακίνητη περιουσία του που βρίσκεται στην Ελλάδα την 1^η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας, ανεξάρτητα από τις μεταβολές που τυχόν επέρχονται κατά τη διάρκεια του έτους αυτού...» και σύμφωνα με το άρθρο 30 § 1 «Για τον υπολογισμό φόρου ακίνητης περιουσίας λαμβάνεται υπόψη η αξία που έχουν τα ακίνητα ή τα εμπράγματα σε αυτά δικαιώματα, κατά την 1^η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας...».

Επειδή, στα άρθρα 30 και 32 του ν. 3842/2010 προσδιορίζεται η φορολογητέα αξία ακινήτων για τα φυσικά πρόσωπα, χωρίς να δίνεται καμία δυνατότητα στο φορολογούμενο να αποστεί από το σύστημα υπολογισμού της αξίας ακινήτων που περιγράφεται στα άρθρα αυτά, και συγκεκριμένα αναφέρεται στο άρθρο 30 § 1 ότι «Για τον υπολογισμό φόρου ακίνητης περιουσίας λαμβάνεται υπόψη η αξία που έχουν τα ακίνητα ή τα εμπράγματα σε αυτά δικαιώματα, κατά την 1^η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας....» και στο άρθρο 32 §§ 1, 2 και 3 ότι «1. 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 κτιρίου...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. 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: 3.1 Η φορολογητέα αξία κατοικίας ή μονοκατοικίας ή διαμερίσματος είναι ίση με το γινόμενο της τιμής της αντίστοιχης ζώνης επί την επιφάνεια της κατοικίας ή μονοκατοικίας ή διαμερίσματος, το συντελεστή πρόσοψης, το συντελεστή ορόφου, το συντελεστή επιφάνειας, το συντελεστή παλαιότητας, τους συντελεστές ειδικών συνθηκών, το συντελεστή συνιδιοκτησίας και το ποσοστό συνιδιοκτησίας αναλόγως του είδους του εμπράγματος δικαιώματος. Σε περίπτωση που στην κατοικία ή μονοκατοικία ή διαμέρισμα δηλώνεται και οικόπεδο, η αξία του ακινήτου προσαυξάνεται και με την αξία του υπολοίπου οικοπέδου, όπως αυτή προσδιορίζεται από την παράγραφο 3.3 του παρόντος άρθρου..... 3.3. Η φορολογητέα αξία οικοπέδου είναι ίση με το γινόμενο του συντελεστή οικοπέδου επί τη συνολική τιμή εκκίνησης οικοπέδου, το συντελεστή πρόσοψης, την επιφάνεια του οικοπέδου, τους συντελεστές ειδικών συνθηκών, το συντελεστή ποσοστού αξίας οικοπέδου, το συντελεστή συνιδιοκτησίας και το ποσοστό συνιδιοκτησίας αναλόγως του είδους εμπράγματος δικαιώματος».

Επειδή, από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων συνάγεται ότι ο ν. 3842/2010, θεσπίζοντας το Φ.Α.Π. ως φόρο ακίνητης περιουσίας, απέβλεψε στον καθορισμό της πραγματικής αγοραίας αξίας των ακινήτων ως βάση επιβολής του φόρου παραπέμποντας ως προς τις τιμές εκκίνησης για τις περιοχές όπου ισχύει το αντικειμενικό σύστημα στη σχετική νομοθεσία.

Επειδή, με τις κείμενες διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 3842/2010 ορίζονται 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».

Επειδή, κατά το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος, «οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους». Από τη διάταξη αυτή, με την οποία θεσπίζεται η αρχή της φορολογικής ισότητας και της καθολικότητας του φόρου, δεν αποκλείεται η διαφορετική φορολογική μεταχείριση κατηγοριών φορολογουμένων, εφ' όσον η μεταχείριση αυτή δεν είναι αυθαίρετη, αλλά στηρίζεται σε γενικά και αντικειμενικά κριτήρια ανταποκρινόμενα στις ιδιαίτερες συνθήκες κάθε κατηγορίας, ενόψει και των εκάστοτε κοινωνικοοικονομικών συνθηκών. Παρέχεται δε ευρεία σχετική ευχέρεια στον κοινό νομοθέτη να διαμορφώνει το κατάλληλο, κατά την εκτίμησή του, φορολογικό σύστημα. (ΣτΕ 693/2011, επταμ., 2974/2001, επταμ. 3485/2007 κ.ά.).

Επειδή, με τις διατάξεις των άρθρων 27 και 36 του ν. 3842/2010 επιβάλλεται στα φυσικά πρόσωπα φόρος ακίνητης περιουσίας με προοδευτικό συντελεστή ανά κλιμάκιο αξίας της περιουσίας, παράλληλα δε προβλέπεται υψηλό αφορολόγητο όριο ανά ιδιοκτήτη, με σκοπό, όπως προκύπτει από την αιτιολογική έκθεση του ως άνω νόμου, τη θέσπιση ενός συστήματος δικαιότερης κατανομής των φορολογικών βαρών και τη συνεισφορά των πολιτών ανάλογα με τις πραγματικές τους δυνατότητες και τη φοροδοτική τους ικανότητα. Περαιτέρω, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη διάφορες παράμετροι, όπως η τιμή ζώνης, ο συντελεστής πρόσοψης, ο συντελεστής ορόφου, ο συντελεστής επιφάνειας, ο συντελεστής παλαιότητας, οι συντελεστές ειδικών συνθηκών, ο συντελεστής συνιδιοκτησίας και το ποσοστό συνιδιοκτησίας αναλόγως του είδους του εμπράγματος δικαιώματος. Υπό τα δεδομένα αυτά, η επιβολή του φόρου ακίνητης περιουσίας σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του ν. 3842/2010 δεν υπερβαίνει τα όρια της κατά την προηγούμενη σκέψη ευχέρειας του νομοθέτη να καθορίζει με γενικά και αντικειμενικά κριτήρια τον ενδεδειγμένο τρόπο φορολόγησης των ακινήτων, και δεν παραβιάζει, ως εκ τούτου, το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος.

Επειδή, ο νομοθέτης, τόσο στο άρθρο 32 του ν. 3842/2010 όσο και στο προγενέστερο νομοθετικό καθεστώς (ν. 2597/1997) παραπέμπει, όσον αφορά στον τρόπο προσδιορισμού της φορολογητέας της αξίας στα άρθρα 41 και 41^Α του ν. 1249/1982, που καθιερώνουν αντικειμενικό

σύστημα υπολογισμού, το οποίο έχει κριθεί συνταγματικό με πλήθος δικαστικών αποφάσεων (σχετ. ΣΤΕ 2107/2009 και 3626/2010 κ.α). Ως εκ τούτου, σε συνδυασμό και με όσα αναφέρθηκαν ανωτέρω, δεν παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας του άρθρου 25 του Συντάγματος. Περαιτέρω, το εκκαθαριστικό σημείωμα εκδίδεται κατόπιν υποβολής δηλώσεως στοιχείων ακινήτων εκ μέρους του κατά νόμο υπόχρεου, δεδομένου ότι η φορολογική δήλωση συνιστά εκπλήρωση υποχρέωσης δημοσίου δικαίου, με την οποία ο φορολογούμενος γνωστοποιεί στη φορολογική αρχή τα αναγκαία στοιχεία για την εξατομίκευση του φορολογικού νόμου, και δεσμεύει τη φορολογούσα αρχή, η οποία δεν μπορεί να προσδιορίσει φορολογητέα ύλη μικρότερη της δήλωσης. Συνεπώς, η ίδια η φορολογική δήλωση συνιστά τίτλο βεβαιώσεως του φόρου, τα δε στοιχεία που αποτέλεσαν τη βάση υπολογισμού του φόρου υποβλήθηκαν από την ίδια την προσφεύγουσα.

Επειδή, όπως συνάγεται από τις ανωτέρω διατάξεις σε συνδυασμό με την αιτιολογική έκθεση του ν. 3842/2010, η θέσπιση του εν λόγω φόρου αιτιολογείται από το γεγονός ότι η κατοχή ακίνητου πλούτου αποφέρει οφέλη, όπως ανεξαρτησία, ασφάλεια, επιρροή κ.λ.π. Συνεπώς, η ύπαρξη προσόδου ή η απόκτηση εισοδήματος από την εκμετάλλευσή της ακίνητης περιουσίας του υπόχρεου καθώς και η συνεκτίμηση των συνολικών εισοδημάτων του δεν αποτελούν προϋπόθεση ή κριτήριο υπαγωγής στο φόρο, παρά τα όσα αβάσιμα ισχυρίζεται η προσφεύγουσα.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζεται ότι: «Η ιδιοκτησία τελεί υπό την προστασία του κράτους, τα δικαιώματα όμως που απορρέουν από αυτή δεν μπορούν να ασκούνται σε βάρος του γενικού συμφέροντος». Η επιβολή δε του φόρου ακίνητης περιουσίας, εν όψει και του σκοπού για τον οποίο θεσπίστηκε, ήτοι την αντιμετώπιση της άμεσης ανάγκης κάλυψης του δημοσιονομικού ελλείμματος σε περίοδο οικονομικής ύφεσης, δε θίγει τον πυρήνα του συνταγματικά κατοχυρωμένου δικαιώματος της ιδιοκτησίας.

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 με αριθμό πρωτ. /14-07-2014 ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση: 25.970,34 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με το Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Ακίνητης Περιουσίας Φυσικών Προσώπων (Φ.Α.Π.) έτους 2012 (ΑΧΚ /.....) της Γ.Γ.Δ.Ε και είναι καταβλητέο εντός των προθεσμιών που αναγράφονται επ' αυτού.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο Προϊστάμενος της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**α.α.
ΚΑΚΙΩΡΑΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).