



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

Φαξ : 2131604567

Καλλιθέα, 24/04/2017

Αριθμός απόφασης: **2619**

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 968/22.3.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. 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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 28.12.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Γ' Πατρών, κατοίκου Πατρών, οδός, κατά των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ν. 4223/2013 (Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων, ΕΝΦΙΑ) του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων:

Α/Α	Αριθμός δήλωσης	Αριθμός ειδοποίησης	Ημερομηνία έκδοσης της πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Ακίνητα την	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1			29/11/2016	08/12/2016	01/01/2014	4.151,34 €
2			29/11/2016	08/12/2016	01/01/2015	4.151,34 €

3			29/11/2016	08/12/2016	01/01/2016	3.852,53 €
---	-------	-------	------------	------------	------------	------------

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ν. 4223/2013 (Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων, ΕΝΦΙΑ) του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 28.12.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ν. 4223/2013 (Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων, ΕΝ.Φ.Ι.Α.) του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων με αριθμό δήλωσηςκαι αριθμό ειδοποίησης/29.11.2016 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΕΝΦΙΑ ποσού 1.252,22 € (κύριος φόρος), πλέον 2.899,12 € (συμπληρωματικός φόρος), δηλαδή συνολικού ποσού 4.151,34 €, για τα δικαιώματα που είχε επί ακινήτων την 01.01.2014.

2) Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ν. 4223/2013 (Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων, ΕΝ.Φ.Ι.Α.) του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων με αριθμό δήλωσηςκαι αριθμό ειδοποίησης/29.11.2016 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΕΝΦΙΑ ποσού 1.252,22 € (κύριος φόρος), πλέον 2.899,12 € (συμπληρωματικός φόρος), δηλαδή συνολικού ποσού 4.151,34 €, για τα δικαιώματα που είχε επί ακινήτων την 01.01.2015.

3) Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ν. 4223/2013 (Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων, ΕΝ.Φ.Ι.Α.) του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων με αριθμό δήλωσηςκαι αριθμό ειδοποίησης/29.11.2016 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΕΝΦΙΑ ποσού 1.434,63 € (κύριος φόρος), πλέον 2.417,90 € (συμπληρωματικός φόρος), δηλαδή συνολικού ποσού 3.852,53 €, για τα δικαιώματα που είχε επί ακινήτων την 01.01.2016.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, ζητά α) την ακύρωση, ολικά ή μερικά, των ως άνω πράξεων **αναφορικά με το ακίνητό του με Αριθμό Ταυτότητας Ακινήτου (Α.Τ.ΑΚ.)**, που βρίσκεται επί της οδού Φλέμινγκ στην Πάτρα, β) την ολική ακύρωση, άλλως ανάκληση και κήρυξη ανίσχυρης και κάθε άλλης συναφούς πράξης ή παράλειψης της Διοίκησης, και γ) την έκδοση νέων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΕΝΦΙΑ για τα τρία ως άνω έτη (2014-2016), οι οποίες δε θα συμπεριλαμβάνουν πλέον στη συνολική αξία της ακίνητης περιουσίας του, **για σκοπούς υπολογισμού του συμπληρωματικού ΕΝΦΙΑ**, την αξία του εν λόγω ακινήτου, προβάλλοντας, συνοπτικά, ότι το ακίνητο αυτό είναι ειδικών συνθηκών (ρυμοτομούμενο) και συγκεκριμένα εξ ολοκλήρου ρυμοτομούμενο από το σχέδιο της πόλης των Πατρών για δημιουργία κοινόχρηστου χώρου (δρόμου), συνεπώς:

- α) η φορολόγηση του ακινήτου αυτού αντίκειται στα άρθρα 4 παρ. 5 και 17 του Συντάγματος και 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ,
- β) η φορολόγηση του ακινήτου αυτού αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 του Συντάγματος),
- γ) οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατά παράβαση του δικαιώματός του προηγούμενης ακρόασης (άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος),
- δ) οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατά παράβαση της υποχρέωσης της Διοίκησης να προβεί εντός του προβλεπόμενου νομοθετικά χρονικού ορίου (2ετία) σε αναπροσαρμογή των αντικειμενικών αξιών που αφορούν στο υπό κρίση ακίνητο του και
- ε) οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατά παράβαση της αρχής της φορολογικής ισότητας και της απαγόρευσης της διπλής φορολογίας (non bis in idem), που καθιερώνεται από τα άρθρα 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος.

Ως προς τους πρώτο και δεύτερο λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1 και 4 ν. 4223/2013, όπως ίσχυαν κατά τα έτη 2014-2016: «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 [...] πρόσωπα [...] **την 1^η Ιανουαρίου κάθε έτους.** 2. [...]. 3. [...]. 4. Τα δικαιώματα επί των οποίων επιβάλλεται ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. ετησίως είναι **αυτά που υπάρχουν την 1^η 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, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1 και 4 ν. 4223/2013, όπως ίσχυαν κατά τα έτη 2014-2016, κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ είναι η 1^η Ιανουαρίου εκάστου έτους (φορολογικού).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 2, 3 και 5 ν. 4223/2013, όπως ίσχυαν την 01.01.2014, την 01.01.2015 και την 01.01.2016 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ): «2. Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. επιβάλλεται στα εμπράγματα δικαιώματα της πλήρους κυριότητας [...] επί του ακινήτου. [...]. Εξαιρετικά, **επιβάλλεται [...] 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. [...]. 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. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 1, 2, 3 και 9 ν. 4223/2013, όπως ίσχυαν την 01.01.2014, την 01.01.2015 και την 01.01.2016 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα

ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ): «1. Υποκείμενο του ΕΝ.Φ.Ι.Α. είναι κάθε πρόσωπο [...] 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 [...]. β) [...]. γ) Ο κληρονόμος... δ) Όποιος έχει αποκτήσει δικαίωμα σε ακίνητο με οριστικό συμβόλαιο δωρεάς αιτία θανάτου... 2. Υποκείμενο του ΕΝ.Φ.Ι.Α. είναι και: α) [...]. **ια) Ο Ο.Τ.Α. για ακίνητο που δεσμεύει για οποιονδήποτε λόγο και για το χρονικό διάστημα κατά το οποίο εκκρεμεί η καταβολή σχετικής αποζημίωσης.** Με κοινή απόφαση των Υπουργών Εσωτερικών, Οικονομικών και Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων ρυθμίζονται τα ειδικότερα θέματα εφαρμογής των διατάξεων της παρούσας περίπτωσης. 3. Ο πλήρης κύριος υποχρεούται στην καταβολή του συνολικού ΕΝ.Φ.Ι.Α. που βαρύνει το ακίνητο κατά το ποσοστό συνιδιοκτησίας του. 4. [...]. 7. **Ο κύριος φόρος που αναλογεί σε ακίνητο των περιπτώσεων [...] ια' της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού, ισούται με το φόρο που αναλογεί στην πλήρη κυριότητα, χωρίς να οφείλεται τέτοιος φόρος από τον κύριο του ακινήτου.** 8. [...]. 9. Για το συμπληρωματικό ΕΝ.Φ.Ι.Α, όπως ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 5, εφαρμόζονται ανάλογα τα οριζόμενα στις παραγράφους 3 έως και 8 του παρόντος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 1 και 2 εδ. α' περ. α' ν. 4223/2013, όπως ίσχυαν την 01.01.2014, την 01.01.2015 και την 01.01.2016 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ): «1. Απαλλάσσονται από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. τα δικαιώματα στα ακίνητα που ανήκουν: [...]. 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 [...], 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 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.»**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 ν. 4223/2013, όπως ίσχυαν την 01.01.2014 και την 01.01.2015 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ): «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 στο μέρος της συνολικής αξίας των δικαιωμάτων της παραγράφου 2 του άρθρου 1, σύμφωνα με τα κλιμάκια και τους συντελεστές του παρακάτω πίνακα: [...].** 3. [...]. 4. **Κατά τα λοιπά, για τον υπολογισμό του συμπληρωματικού φόρου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 3842/2010, όπως ισχύει κάθε φορά. [...].»**, σύμφωνα δε με τη διάταξη του άρθρου 13 παρ. 1 ν. 4223/2013, όπως ίσχυε κατά τις ίδιες ως άνω ημερομηνίες (01.01.2014 και 01.01.2015, κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ): «Από την έναρξη ισχύος του παρόντος

καταργούνται οι διατάξεις των άρθρων 27 έως και 50 του ν. 3842/2010, με την εξαίρεση του άρθρου 32 του ίδιου νόμου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 ν. 4223/2013, όπως ίσχυαν την 01.01.2016 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ): «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: [...]. 3. [...]. 4. **Κατά τα λοιπά, για τον υπολογισμό του συμπληρωματικού φόρου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 3842/2010**, όπως ισχύει κάθε φορά. [...].», σύμφωνα δε με τη διάταξη του άρθρου 13 παρ. 1 ν. 4223/2013, όπως ίσχυε κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία (01.01.2016, κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ): «Από την έναρξη ισχύος του παρόντος καταργούνται οι διατάξεις των άρθρων 27 έως και 50 του ν. 3842/2010, με την εξαίρεση του άρθρου 32 του ίδιου νόμου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1-3 ν. 3842/2010, όπως ίσχυαν την 01.01.2014, την 01.01.2015 και την 01.01.2016 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ): «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 κτηρίου. [...]. 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: [...]. 3.3 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 εμπράγματου δικαιώματος. 3.3.1 [...]. 3.3.2 **Εφαρμόζονται οι ακόλουθοι συντελεστές ειδικών συνθηκών: [...] 0,80 για απαλλοτριωτέο ακίνητο...**»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 παρ. 1 ν. 1249/1982, όπως ίσχυαν την 01.01.2014, την 01.01.2015 και την 01.01.2016 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ): «Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται με αντάλλαγμα ή αιτία θανάτου, δωρεάς ή προίκας, λαβαίνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης, που είναι καθορισμένες από πριν κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ' είδος

ακινήτου [...]. Οι τιμές εκκίνησης αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων [...]. Οι τιμές εκκίνησης και οι συντελεστές αυξομειώσής τους θα καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών, μετά από εισήγηση Επιτροπών [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων πράξεων, δηλαδή το αργότερο κατά την ημερομηνία εκτύπωσής τους (8.12.2016): «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων πράξεων, δηλαδή το αργότερο κατά την ημερομηνία εκτύπωσής τους (8.12.2016): «Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων πράξεων, δηλαδή το αργότερο κατά την ημερομηνία εκτύπωσής τους (8.12.2016): «1. Η ιδιοκτησία τελεί υπό την προστασία του Κράτους, τα δικαιώματα όμως που απορρέουν από αυτή δεν μπορούν να ασκούνται σε βάρος του γενικού συμφέροντος. 2. Κανένας δεν στερείται την ιδιοκτησία του, παρά μόνο για δημόσια ωφέλεια που έχει αποδειχθεί με τον προσήκοντα τρόπο, όταν και όπως ο νόμος ορίζει, και πάντοτε αφού προηγηθεί πλήρους αποζημίωσης, που να ανταποκρίνεται στην αξία την οποία είχε το απαλλοτριούμενο κατά το χρόνο της συζήτησης στο δικαστήριο για τον προσωρινό προσδιορισμό της αποζημίωσης...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της Σύμβασης για την προστασία των δικαιωμάτων του ανθρώπου και των θεμελιωδών ελευθεριών («Ευρωπαϊκή Σύμβαση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου», ΕΣΔΑ), όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων πράξεων, δηλαδή το αργότερο κατά την ημερομηνία εκτύπωσής τους (8.12.2016): «Παν φυσικόν ή νομικόν πρόσωπον δικαιούται σεβασμού της περιουσίας του. Ουδείς δύναται να στερηθή της ιδιοκτησίας αυτού ειμή διά λόγους δημοσίας ωφελείας και υπό τους προβλεπόμενους, υπό του νόμου και των γενικών αρχών του διεθνούς δικαίου, όρους. Αι προαναφερθείσαι διατάξεις δεν θίγουν το δικαίωμα παντός κράτους όπως θέση εν ισχύι νόμους ους ήθελε κρίνει αναγκαίον προς ρύθμισιν της χρήσεως αγαθών συμφώνως προς το δημόσιον συμφέρον ή προς εξασφάλισιν της καταβολής φόρων ή άλλων εισφορών ή προστίμων.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 1 του Συντάγματος, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων πράξεων, δηλαδή το αργότερο κατά την ημερομηνία εκτύπωσής τους (8.12.2016): «1. Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν την

ανεμπόδιστη και αποτελεσματική άσκησή τους. Τα δικαιώματα αυτά ισχύουν και στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών στις οποίες προσιδιάζουν. **Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας.»**

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 153 παρ. 1 εδ. α' περ. α' π.δ. της 14.7.1999 (ΦΕΚ Δ' 580/27.7.1999), όπως ίσχυε την 01.01.2014, την 01.01.2015 και την 01.01.2016 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ): «Τα κατά το προηγούμενο άρθρο σχέδια καθορίζουν ανάλογα με τις προβλεπόμενες ανάγκες εκτός των άλλων: α) τις οδούς και πλατείες, τους κοινόχρηστους κήπους, πρασιές και άλση και γενικά τους κοινόχρηστους χώρους που είναι αναγκαίοι για κοινωφελείς σκοπούς.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 246 παρ. 1 π.δ. της 14.7.1999 (ΦΕΚ Δ' 580/27.7.1999), όπως ίσχυε την 01.01.2014, την 01.01.2015 και την 01.01.2016 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ): «**Απαγορεύεται απολύτως η ανέγερση με οποιονδήποτε τρόπο οικοδομών, περιτοιχισμάτων, φρακτών και γενικά η εκτέλεση οποιωνδήποτε εργασιών δόμησης και οποιαδήποτε προσωρινή ή μόνιμη εγκατάσταση στα οικοπέδα που καταλαμβάνονται από κοινόχρηστους χώρους του εγκεκριμένου σχεδίου και γενικά πάνω ή κάτω από το έδαφος των χώρων αυτών.»**

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 276 παρ. 1 π.δ. της 14.7.1999 (ΦΕΚ Δ' 580/27.7.1999), όπως ίσχυε την 01.01.2014, την 01.01.2015 και την 01.01.2016 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ): «Ο καθορισμός στο εγκεκριμένο σχέδιο α) των οδών και πλατειών, των κοινόχρηστων χώρων πρασίνου (αλσών, κήπων κτλ) και γενικά των κοινόχρηστων χώρων που κρίνονται αναγκαίοι για κοινωφελείς σκοπούς [...] χορηγεί δικαίωμα αναγκαστικής απαλλοτρίωσης λόγω δημόσιας ωφέλειας των ακινήτων που καταλαμβάνονται από τους χώρους αυτούς.»

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 520/2014 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας **αναφορικά με το ενιαίο τέλος ακινήτων** (σκέψη 9 της απόφασης), «...προκειμένου περί ακινήτων που τελούν υπό ειδικές συνθήκες από άποψη πολεοδομικών βαρών και περιορισμών, όπως είναι εκείνα που έχουν απαλλοτριωθεί λόγω ρυμοτομίας χωρίς να έχει συντελεσθεί η απαλλοτρίωση, θα έπρεπε να χρησιμοποιηθούν συντελεστές τέτοιοι που να αποδίδουν, κατά το δυνατόν, την πραγματική επίδραση που έχει η απαλλοτρίωση, υπό τις συγκεκριμένες συνθήκες, στην αξία του ακινήτου κατά το χρόνο της φορολογίας. Ειδικότερα δε, θα έπρεπε να ρυθμίζεται ιδιαίτερως, με την πρόβλεψη μηδενικού συντελεστή, και, κατ' ακολουθίαν, εξαίρεσης από το φόρο, η περίπτωση εκείνη, κατά την οποία οι νόμιμες συνέπειες της ρυμοτομικής απαλλοτρίωσης ακινήτου, σε συνδυασμό με τις συγκεκριμένες, χρονικές και άλλες, περιστάσεις, ιδίως δε τις σχετικές ενέργειες ή παραλείψεις του Δημοσίου, έχουν ουσιαστικά καταστήσει αδύνατη την κατά προορισμό χρήση και εκμετάλλευση του ακινήτου για τον ιδιοκτήτη του. Γιατί, η υπαγωγή ενός τέτοιου ακινήτου σε φόρο ακίνητης περιουσίας [...] αφ' ενός μεν θα συνιστούσε υπέρμετρη επιβάρυνση της ιδιοκτησίας, κατά παράβαση του άρθρου 17 του Συντάγματος και του Πρώτου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ, αφ' ετέρου

δε θα ερχόταν σε αντίθεση με το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος, αφού, υπό τις συνθήκες αυτές, η κυριότητα του ακινήτου, ως αντικείμενο του φόρου, δεν θα αποτελούσε, για τον ιδιοκτήτη, ένδειξη αντίστοιχης φοροδοτικής ικανότητας, διασφαλίζοντας, όπως θα έπρεπε, τη φορολόγησή του «ανάλογα με τις δυνάμεις του» [...]. Τέτοια όμως ρύθμιση, πρόβλεψη δηλ. για την τελευταία αυτή περίπτωση μηδενικού συντελεστή, δεν περιέχεται στην προπαρατεθείσα [...] κανονιστική απόφαση του Υφυπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, με την οποία καθορίζεται αδιακρίτως, για όλα τα ακίνητα που «έχουν κηρυχθεί απαλλοτριωτέα», ενιαίος συντελεστής 0,80 επί της αξίας τους. Επομένως, καθ' ο μέρος προβλέπει εφαρμογή του ενιαίου αυτού συντελεστή, αντί μηδενικού, και σε περιπτώσεις ακινήτων εντός σχεδίου των οποίων η απαλλοτρίωση λόγω ρυμοτομίας έχει οδηγήσει, κατά τ' ανωτέρω, σε αδυναμία χρήσης και εκμετάλλευσης κατά τον προορισμό τους, που είναι, κατ' αρχήν, η δόμηση, η εν λόγω υπουργική απόφαση είναι ανίσχυρη ως εκτός εξουσιοδοτήσεως με συνέπεια, τα εν λόγω ακίνητα να εξαιρούνται από το ενιαίο τέλος του ν. 3634/2008 ευθέως εκ του νόμου τούτου. [...].»

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 166/2016 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας **αναφορικά με το φόρο κληρονομιών** (σκέψη 10 της απόφασης), «...Όταν στην περιουσία αυτή περιλαμβάνονται ακίνητα που τελούν υπό ειδικές συνθήκες από άποψη πολεοδομικών βαρών και περιορισμών, όπως αστικά ακίνητα τα οποία έχουν κηρυχθεί αναγκαστικώς απαλλοτριωτέα ή έχουν ρυμοτομηθεί, ο κληρονόμος στερείται του δικαιώματος χρήσεως και εκμεταλλεύσεως κατά τον προορισμό τους, που είναι, κατ' αρχήν, η δόμηση, και, συνακόλουθα, της διαθέσεως αυτών στην πραγματική τους (αγοραία) αξία, εξουσίες που αναμφισβήτητα έχει ο κληρονόμος ακινήτων που δεν βρίσκονται σε τέτοια κατάσταση. Στην πραγματικότητα, άλλωστε, ο κληρονόμος ακινήτου που έχει κηρυχθεί, πριν από την επαγωγή, αναγκαστικώς απαλλοτριωτέο, κληρονομεί ουσιαστικά την προσδοκία καταβολής της αποζημιώσεως, δεδομένου ότι η επ' αυτού κυριότητά του, με τα περιορισμένα κατά τα ανωτέρω δικαιώματα, τελεί υπό την διαλυτική αίρεση της συντελέσεως της αναγκαστικής απαλλοτριώσεως. Ως εκ τούτου, σε μια τέτοια περίπτωση που οι συνέπειες της ρυμοτομικής απαλλοτριώσεως του ακινήτου έχουν καταστήσει ουσιαστικά αδύνατη την κατά προορισμό χρήση και εκμετάλλευσή του για τον κληρονόμο, η επιβολή φόρου, έστω και μειωμένου (με μειωτικό συντελεστή 0,80 ή 0,75 κατά το “αντικειμενικό” σύστημα υπολογισμού του ν. 1249/1982), ακόμη και αν παρουσιάζεται στην οικεία αιτιολογική έκθεση ως θεσπισθείσα προς διευκόλυνση των φορολογουμένων, ώστε «...να μην έχουν σε εκκρεμότητα τις υποθέσεις αυτές και να μην επιβαρύνονται με φόρο σε χρόνο κατά τον οποίο πιθανόν να έχουν ήδη μεταβιβάσει τα ακίνητά τους...», **έρχεται σε αντίθεση με το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος**, καθ' ο μέρος καθιστά υποχρεωτική την επιβολή του οικείου φόρου κατά τον χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου, αφού, υπό τις συνθήκες αυτές, η απόκτηση της κυριότητας του ακινήτου δεν αντανάκλα αντίστοιχη επαύξηση της φοροδοτικής ικανότητας του κληρονόμου, διασφαλίζοντας, όπως θα έπρεπε, την φορολόγησή του «ανάλογα με τις δυνάμεις του». **Επί πλέον έρχεται σε αντίθεση και με το άρθρο 17 του Συντάγματος**, καθώς η επιβολή φόρου κληρονομίας σε ένα τέτοιο ακίνητο φαίνεται να στηρίζεται στην πεποίθηση του νομοθέτη περί επί μακρόν αδρανείας της Διοικήσεως σε σχέση με την συντέλεση της απαλλοτριώσεως, πεποίθηση ασύμβατη με την κατά το Σύνταγμα επιβαλλομένη καταβολή της σχετικής αποζημιώσεως, η οποία, κατά την έννοιά του, πρέπει να γίνεται σε εύλογο χρονικό διάστημα, **καταλήγοντας άλλως σε**

υπέρμετρη επιβάρυνση της ιδιοκτησίας που προστατεύουν τόσο η ως άνω συνταγματική διάταξη, όσο και το άρθρο 1 του Πρώτου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ. Εν όψει των ανωτέρω, οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 25Α παρ. 1 του ν. 3842/2010 και δη τόσο το εδάφιο α', που υπάγει υποχρεωτικώς σε φόρο κληρονομιάς κατά τον χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου κληρονομιαία ακίνητα που έχουν κηρυχθεί απαλλοτριωτέα, όσο και το απολύτως συναφές επόμενο εδάφιο (β'), που τάσσει προθεσμία προς υποχρεωτική υποβολή σχετικής φορολογικής δηλώσεως στις υποθέσεις στις οποίες, εκ του νόμου, είχε μετατεθεί ο χρόνος φορολογίας, είναι, ως αντίθετες προς τις προαναφερθείσες υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις και τις απορρέουσες από αυτές αρχές, μη εφαρμοστέες.»

Επειδή, ο προσφεύγων προσκομίζει, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα αποδεικτικά μέσα: α) φωτοαντίγραφο του υπ' αριθμ. 227/15.11.1933 συμβολαίου αγοραπωλησίας του Συμβολαιογράφου Πατρών, β) φωτοαντίγραφο της υπ' αριθμ./12.1.1987 πράξης αποδοχής κληρονομιάς της Συμβολαιογράφου Πατρών, γ) φωτοαντίγραφο του υπ' αριθμ. 4520/12.1.1987 συμβολαίου διανομής ακινήτου και παραχώρησης σε κοινή χρήση τμήματος οικοπέδου της ίδιας ως άνω Συμβολαιογράφου Πατρών, δ) φωτογραφία από το Google Earth της περιοχής που ορίζεται από τις οδούς Γαληνού, Γερουλάνου και Ιπποκράτους, ε) φωτοαντίγραφο του από Μαΐου 2016 τοπογραφικού διαγράμματος της αρχιτέκτονος μηχανικούπου αφορά σε ακίνητο με Κωδικό Αριθμό Εθνικού Κτηματολογίου (Κ.Α.Ε.Κ.)στην Πάτρα, στ) φωτοαντίγραφο του υπ' αριθμ. πρωτ./Π4259/2017/10.4.2017 πληροφοριακού εγγράφου του Τμήματος Πολεοδομικών Εφαρμογών της Διεύθυνσης Πολεοδομικού - Κυκλοφοριακού Σχεδιασμού & Δόμησης της Γενικής Διεύθυνσης Έργων και Περιβάλλοντος του Δήμου Πατρέων, που προσκομίστηκε στην Υπηρεσία μας μετά την κατάθεση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής (αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ 119635 ΕΙ 2017 ΕΜΠ./13.04.2017), ζ) φωτοαντίγραφο του από Φεβρουαρίου 2017 τοπογραφικού διαγράμματος του τοπογράφου μηχανικούπου αφορά σε ακίνητα που βρίσκονται μεταξύ των και, κατά περίπτωση, επί των Οικοδομικών Τετραγώνων 853, 851, 852, 855Α, 856Α, 857Α και 844 του σχεδίου πόλης της Πάτρας και το οποίο συνοδεύει, σύμφωνα με σημείωση του Δήμου Πατρέων που έχει τεθεί επ' αυτού, το ως άνω (υπό στ) υπ' αριθμ. πρωτ./Π4259/2017/10.4.2017 πληροφοριακό έγγραφο του Τμήματος Πολεοδομικών Εφαρμογών της Διεύθυνσης Πολεοδομικού - Κυκλοφοριακού Σχεδιασμού & Δόμησης της Γενικής Διεύθυνσης Έργων και Περιβάλλοντος του Δήμου Πατρέων, η) φωτοαντίγραφο του υπ' αριθμ. πρωτ./25.10.2004 αποσπάσματος κτηματολογικού διαγράμματος του Κτηματολογικού Γραφείου Πατρών που αφορά σε ακίνητο με Κωδικό Αριθμό Εθνικού Κτηματολογίου (Κ.Α.Ε.Κ.)στην Πάτρα, και θ) φωτοαντίγραφο του από 18.2.2016 εγγράφου του Κτηματολογικού Γραφείου Πατρών αναφορικά με τα στοιχεία κυριότητας επί του ως άνω ακινήτου με Κωδικό Αριθμό Εθνικού Κτηματολογίου (Κ.Α.Ε.Κ.)στην Πάτρα.

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ο προσφεύγων προβάλλει ότι ο ν. 4223/2013, θεσπίζοντας τον ΕΝΦΙΑ ως φόρο επί της ακίνητης περιουσίας, απέβλεψε στον καθορισμό της πραγματικής αγοραίας αξίας των ακινήτων ως βάσης επιβολής του

φόρου, επομένως, όταν στην περιουσία αυτή περιλαμβάνονται ακίνητα που τελούν υπό ειδικές συνθήκες από άποψη πολεοδομικών βαρών και περιορισμών, όπως ακίνητα που έχουν κηρυχθεί αναγκαστικώς απαλλοτριωτέα ή έχουν ρυμοτομηθεί, ο ιδιοκτήτης στερείται, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του π.δ. της 14.7.1999, του δικαιώματος χρήσης και εκμετάλλευσης κατά τον προορισμό τους, που είναι καταρχήν η δόμηση, και συνακόλουθα της διάθεσης αυτών στην πραγματική τους (αγοραία) αξία, εξουσίες που έχει αντιθέτως ο ιδιοκτήτης ακινήτων που δε βρίσκονται σε τέτοια κατάσταση, ως εκ τούτου σε μια τέτοια περίπτωση η επιβολή φόρου, έστω και με την άθροιση της αξίας του ακινήτου αυτού στο σύνολο της αξίας της ακίνητης περιουσίας του υποκειμένου στο φόρο για τον καταρχήν υπολογισμό του συμπληρωματικού ΕΝΦΙΑ, έρχεται σε αντίθεση με α) το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος, αφού υπό τις συνθήκες αυτές η κυριότητα του ακινήτου δεν αντανakλά αντίστοιχη επαύξηση της φοροδοτικής ικανότητας του ιδιοκτήτη αυτού, διασφαλίζοντας τη φορολόγησή του ανάλογα με τις δυνάμεις του, και β) το άρθρο 17 του Συντάγματος, καθώς η επιβολή φόρου ακίνητης περιουσίας σε ένα τέτοιο ακίνητο φαίνεται να στηρίζεται στην πεποίθηση του νομοθέτη περί επί μακρόν αδράνειας της Διοίκησης σε σχέση με τη συντέλεση της απαλλοτριώσεως, πεποίθηση ασύμβατη με την κατά το Σύνταγμα επιβαλλόμενη καταβολή της σχετικής αποζημίωσης, η οποία πρέπει να γίνεται σε εύλογο χρονικό διάστημα, καταλήγοντας άλλως σε υπέρμετρη επιβάρυνση της ιδιοκτησίας που προστατεύουν τόσο η ως άνω συνταγματική διάταξη, όσο και το άρθρο 1 του Πρώτου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ, και συνεπώς μια τέτοια περίπτωση, όπως η υπό κρίση, θα έπρεπε να ρυθμίζεται ιδιαιτέρως, με την πρόβλεψη μηδενικού συντελεστή και κατ' ακολουθίαν εξαίρεσης από το φόρο, αλλά και αφαίρεσης από το άθροισμα της αξίας της ακίνητης περιουσίας του υποκειμένου για τον υπολογισμό του καταρχήν συμπληρωματικού ΕΝΦΙΑ. Εξάλλου, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ο προσφεύγων προβάλλει ότι η άθροιση της αξίας του υπό κρίση ακινήτου του στην αξία της λοιπής ακίνητης περιουσίας του (για σκοπούς συμπληρωματικού ΕΝΦΙΑ) έρχεται σε αντίθεση και με τη συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 του Συντάγματος), διότι του αποστερεί τη φοροδοτική δυνατότητα από το υπό κρίση ακίνητο και του προξενεί δυσανάλογο φορολογικό βάρος κατά παράβαση της συνταγματικής αρχής περί επιβολής φόρου ανάλογα με τις δυνάμεις του (άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος). Οι δύο όμως αυτοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν ως ουσία αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί, ανεξαρτήτως της νομικής βασιμότητάς τους (δεδομένων και των υπ' αριθμ. 520/2014 και 166/2016 αποφάσεων της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας), **από τα προσκομιζόμενα έγγραφα και τα λοιπά στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης δεν προκύπτει με σαφήνεια (πλήρης απόδειξη) το αν οι δύο αναφερόμενες στο υπ' αριθμ. πρωτ./Π4259/10.4.2017 πληροφοριακό έγγραφο του Τμήματος Πολεοδομικών Εφαρμογών της Διεύθυνσης Πολεοδομικού - Κυκλοφοριακού Σχεδιασμού & Δόμησης της Γενικής Διεύθυνσης Έργων και Περιβάλλοντος του Δήμου Πατρέων ως ρυμοτομούμενες από το σχέδιο πόλης και παραχωρηθείσες σε κοινή χρήση εκτάσεις ταυτίζονται με το υπό κρίση ακίνητο του προσφεύγοντος με Α.Τ.ΑΚ.ή όχι**, πολλώ δε μάλλον που και από το εν λόγω έγγραφο προκύπτει ότι το ζήτημα αυτό είναι προς εξέταση και περαιτέρω διερεύνηση, δεδομένου ότι στο τέλος του εγγράφου αυτού αναφέρεται ρητά ότι «*Τα ανωτέρω ισχύουν σύμφωνα με τα στοιχεία που μας προσκομίσατε στα οποία δεν εμπεριέχεται έκθεση ελέγχου τίτλων*

ιδιοκτησιών». Επομένως, σε κάθε περίπτωση ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το υπό κρίση ακίνητό του με Α.Τ.ΑΚ.θα πρέπει να μη συμπεριληφθεί, κατ' αξία, στη συνολική αξία της ακίνητης περιουσίας του για σκοπούς υπολογισμού του συμπληρωματικού ΕΝΦΙΑ για καθένα από τα έτη 2014-2016, επειδή είναι εξ ολοκλήρου ρυμοτομούμενο από το σχέδιο της πόλης των Πατρών για δημιουργία κοινόχρηστου χώρου (δρόμου), είναι απορριπτέος, γιατί ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει ότι το εν λόγω ακίνητο είναι όντως εξ ολοκλήρου ρυμοτομούμενο, πολλώ δε μάλλον που ούτε ο προσφεύγων προβάλλει ούτε από τα λοιπά στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι για το υπό κρίση ακίνητο έχουν εφαρμοστεί οι προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 2 εδ. γ' και του άρθρου 2 παρ. 2 περ. ια' και 7 ν. 4223/2013 (περί ακινήτου δεσμευμένου / δικαιωμάτων επί ακινήτου δεσμευμένων από Ο.Τ.Α.), όπως ίσχυαν κατά τα έτη 2014-2016. Για το λόγο αυτό, οι πρώτος και δεύτερος λόγοι της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθούν ως ουσία αβάσιμοι.

Ως προς τον τρίτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1 και 4 ν. 4223/2013, όπως ίσχυαν κατά τα έτη 2014-2016: «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 [...] πρόσωπα [...] **την 1^η Ιανουαρίου κάθε έτους.** 2. [...]. 3. [...]. 4. Τα δικαιώματα επί των οποίων επιβάλλεται ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. ετησίως είναι **αυτά που υπάρχουν την 1^η 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, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1 και 4 ν. 4223/2013, όπως ίσχυαν κατά τα έτη 2014-2016, κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ είναι η 1^η Ιανουαρίου εκάστου έτους (φορολογικού).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 2, 3 και 5 ν. 4223/2013, όπως ίσχυαν την 01.01.2014, την 01.01.2015 και την 01.01.2016 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ): «2. Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. επιβάλλεται στα εμπράγματα δικαιώματα της πλήρους κυριότητας [...] επί του ακινήτου. [...]. Εξαιρετικά, **επιβάλλεται [...] 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. [...]. 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. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 1, 2, 3 και 9 ν. 4223/2013, όπως ίσχυαν την 01.01.2014, την 01.01.2015 και την 01.01.2016 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ): «1. Υποκείμενο του ΕΝ.Φ.Ι.Α. είναι κάθε πρόσωπο [...] 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 [...]. β) [...]. γ) Ο κληρονόμος... δ) Όποιος έχει αποκτήσει δικαίωμα σε ακίνητο με οριστικό συμβόλαιο δωρεάς αιτία θανάτου... 2. Υποκείμενο του ΕΝ.Φ.Ι.Α. είναι και: α) [...]. ια) **Ο Ο.Τ.Α. για ακίνητο που δεσμεύει για οποιονδήποτε λόγο και για το χρονικό διάστημα κατά το οποίο εκκρεμεί η καταβολή σχετικής αποζημίωσης.** Με κοινή απόφαση των Υπουργών Εσωτερικών, Οικονομικών και Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων ρυθμίζονται τα ειδικότερα θέματα εφαρμογής των διατάξεων της παρούσας περίπτωσης. 3. Ο πλήρης κύριος υποχρεούται στην καταβολή του συνολικού ΕΝ.Φ.Ι.Α. που βαρύνει το ακίνητο κατά το ποσοστό συνιδιοκτησίας του. 4. [...]. 7. **Ο κύριος φόρος που αναλογεί σε ακίνητο των περιπτώσεων [...] ια΄ της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού, ισούται με το φόρο που αναλογεί στην πλήρη κυριότητα, χωρίς να οφείλεται τέτοιος φόρος από τον κύριο του ακινήτου.** 8. [...]. 9. Για το συμπληρωματικό ΕΝ.Φ.Ι.Α, όπως ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 5, εφαρμόζονται ανάλογα τα οριζόμενα στις παραγράφους 3 έως και 8 του παρόντος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 1 και 2 εδ. α΄ περ. α΄ ν. 4223/2013, όπως ίσχυαν την 01.01.2014, την 01.01.2015 και την 01.01.2016 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ): «1. Απαλλάσσονται από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. τα δικαιώματα στα ακίνητα που ανήκουν: [...]. 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 [...], 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 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.»**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 ν. 4223/2013, όπως ίσχυαν την 01.01.2014 και την 01.01.2015 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ): «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 στο μέρος της συνολικής αξίας των δικαιωμάτων της παραγράφου 2 του άρθρου 1, σύμφωνα με τα κλιμάκια και τους συντελεστές του παρακάτω πίνακα: [...]. 3. [...]. 4. Κατά τα λοιπά, για τον υπολογισμό του συμπληρωματικού φόρου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 3842/2010, όπως ισχύει κάθε φορά. [...].»**, σύμφωνα δε με τη διάταξη του άρθρου 13 παρ. 1 ν. 4223/2013, όπως ίσχυε κατά τις ίδιες ως άνω ημερομηνίες (01.01.2014 και 01.01.2015, κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ): «Από την έναρξη ισχύος του παρόντος καταργούνται οι διατάξεις των άρθρων 27 έως και 50 του ν. 3842/2010, με την εξαίρεση του άρθρου 32 του ίδιου νόμου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 ν. 4223/2013, όπως ίσχυαν την 01.01.2016 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ): «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: [...]. 3. [...]. 4. **Κατά τα λοιπά, για τον υπολογισμό του συμπληρωματικού φόρου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 3842/2010**, όπως ισχύει κάθε φορά. [...].», σύμφωνα δε με τη διάταξη του άρθρου 13 παρ. 1 ν. 4223/2013, όπως ίσχυε κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία (01.01.2016, κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ): «Από την έναρξη ισχύος του παρόντος καταργούνται οι διατάξεις των άρθρων 27 έως και 50 του ν. 3842/2010, με την εξαίρεση του άρθρου 32 του ίδιου νόμου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1-3 ν. 3842/2010, όπως ίσχυαν 01.01.2014, την 01.01.2015 και την 01.01.2016 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ): «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 κτηρίου. [...]. 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: [...]. 3.3 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 εμπράγματου δικαιώματος. 3.3.1 [...]. 3.3.2 **Εφαρμόζονται οι ακόλουθοι συντελεστές ειδικών συνθηκών: [...] 0,80 για απαλλοτριωτέο ακίνητο...**»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 παρ. 1 ν. 1249/1982, όπως ίσχυαν την 01.01.2014, την 01.01.2015 και την 01.01.2016 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ): «Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται με αντάλλαγμα ή αιτία θανάτου, δωρεάς ή προίκας, λαβαίνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης, που είναι καθορισμένες από πριν κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ' είδος ακινήτου [...]. Οι τιμές εκκίνησης αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων [...]. Οι τιμές εκκίνησης και οι

συντελεστές αυξομειώσής τους θα καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών, μετά από εισήγηση Επιτροπών [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 ν. 4223/2013, όπως ίσχυαν την 01.01.2014, την 01.01.2015 και την 01.01.2016 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ): «1. Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. προσδιορίζεται με πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου... 2. Για τον προσδιορισμό του ΕΝ.Φ.Ι.Α. του έτους 2014 λαμβάνονται υπόψη οι δηλώσεις στοιχείων ακινήτων που προβλέπονται στο άρθρο 23 του ν. 3427/2005 (Α' 312): αα) για τα φυσικά πρόσωπα, οι δηλώσεις των ετών 2005 έως και 2014 [...]. Τα στοιχεία που προκύπτουν από τις δηλώσεις αυτές αποτελούν τη «Δήλωση ΕΝ.Φ.Ι.Α.» έτους 2014, η οποία συντίθεται μηχανογραφικά από τη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων και χρησιμοποιείται ως βάση για τον προσδιορισμό του ΕΝ.Φ.Ι.Α.. 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. Για τη σύσταση, απόκτηση και κάθε άλλη μεταβολή στα δικαιώματα της παραγράφου 2 του άρθρου 1, από 1.1.2015, και εφεξής, ο φορολογούμενος υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης στοιχείων ακινήτων εντός τριάντα (30) ημερών από την ημέρα της σύστασης, απόκτησης και κάθε άλλης μεταβολής στα παραπάνω δικαιώματα... β. Ειδικά για το 2014, ο φορολογούμενος μπορεί να τροποποιήσει τα στοιχεία των ακινήτων του, που περιλαμβάνονται στη δήλωση του άρθρου 23 του ν. 3427/2005, εμπρόθεσμα μέχρι και την 30ή Δεκεμβρίου 2014. [...]. 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. [...]. Ακίνητα που έχουν ουσιώδεις ελλείψεις στην περιγραφή, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατός ο υπολογισμός του ΕΝ.Φ.Ι.Α., θεωρούνται ως μη δηλωθέντα. 4. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών [...] καθορίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των άρθρων 4 και 5 του παρόντος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν την 01.01.2014, την 01.01.2015 και την 01.01.2016 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ): «1. Στις περιπτώσεις που, κατά την κείμενη φορολογική νομοθεσία, η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου. 2. **Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεση της η Φορολογική Διοίκηση.** 3. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει το φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 31 παρ. 1 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε την 01.01.2014, την 01.01.2015 και την 01.01.2016 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την

επιβολή του ΕΝΦΙΑ): «*«Άμεσος προσδιορισμός φόρου» είναι ο προσδιορισμός φόρου που προκύπτει χωρίς περαιτέρω ενέργεια, ταυτόχρονα με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης.»*

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων πράξεων, δηλαδή το αργότερο κατά την ημερομηνία εκτύπωσής τους (8.12.2016): «*Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του.»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 και 2 εδ. δ' ν. 2690/1999, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων πράξεων, δηλαδή το αργότερο κατά την ημερομηνία εκτύπωσής τους (8.12.2016): «*1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. [...]. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης.»*

Επειδή, με τον τρίτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ο προσφεύγων προβάλλει ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατά παράβαση του δικαιώματός του προηγούμενης ακρόασης, όπως αυτό κατοχυρώνεται στη διάταξη του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος, και κατά παράβαση του άρθρου 6 ν. 2690/1999, επειδή ουδέποτε κλήθηκε νομίμως να καταθέσει τις απόψεις του για το υπό κρίση ακίνητο, και συγκεκριμένα για την αξία αυτού και ειδικότερα για το γεγονός ότι πρόκειται για ακίνητο ρυμοτομούμενο εξ ολοκλήρου, προοριζόμενο από το σχέδιο της πόλης των Πατρών για δημιουργία κοινόχρηστου δρόμου, κάτι που έχει οδηγήσει, με ενέργειες της Διοίκησης, σε αδυναμία χρήσης και εκμετάλλευσής του κατά τον προορισμό του, με αποτέλεσμα το εν λόγω ακίνητο να (πρέπει να) εξαιρείται του ΕΝΦΙΑ ευθέως από το ν. 4223/2013, ενώ, αν νομίμως είχε κληθεί, θα είχε αναφέρει σε πρώιμο στάδιο, προ της εκδόσεως των προσβαλλόμενων πράξεων, τις ως άνω απόψεις του που ερείδονται στο Σύνταγμα και τη νομολογία και δε θα είχαν εκδοθεί οι προσβαλλόμενες πράξεις για το ακίνητο αυτό, ως εκ τούτου παραβιάστηκε το συνταγματικά κατοχυρωμένο δικαίωμά του της προηγούμενης ακρόασης. Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, όπως προκύπτει από τη συνδυασμένη εφαρμογή των προπαρατεθεισών διατάξεων των ν. 4223/2013 και 1249/1982, ο οφειλόμενος ΕΝΦΙΑ για κάθε υπόχρεο πρόσωπο υπολογίστηκε για μεν το 2014 βάσει των δηλώσεων στοιχείων ακινήτων των ετών 2005-2014, οι οποίες περιλάμβαναν το σύνολο της ακίνητης περιουσίας του την 1^η Ιανουαρίου 2014, με την προκύπτουσα από τη σύνθεση των δηλώσεων αυτών εικόνα να αποτελεί τη δήλωση ΕΝΦΙΑ έτους 2014, για κάθε δε επόμενο έτος βάσει της δήλωσης ΕΝΦΙΑ του προηγούμενου έτους, με τις όποιες μεταβολές (π.χ. της περιουσιακής ή οικογενειακής κατάστασης) επήλθαν μέχρι την 31^η Δεκεμβρίου του αμέσως προηγούμενου έτους, για τις οποίες υποβαλλόταν δήλωση στοιχείων ακινήτων το αντίστοιχο έτος, η δε δήλωση συνετίθετο μηχανογραφικά από τη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων, χωριστά ανά φυσικό πρόσωπο, από τις δηλώσεις στοιχείων ακινήτων των υπόχρεων, δηλαδή βάσει στοιχείων που είχαν ήδη παρασχεθεί από τους υπόχρεους-φορολογούμενους στις

ως άνω φορολογικές τους δηλώσεις (στοιχείων ακινήτων) και τα είχε στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση (διοικητικός προσδιορισμός φόρου, άρθρο 32 παρ. 2 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε την 01.01.2014, την 01.01.2015 και την 01.01.2016 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ)). Επομένως, οι πράξεις προσδιορισμού ΕΝΦΙΑ εκδίδονταν **βάσει υφιστάμενων ήδη κατά την 1^η Ιανουαρίου εκάστου έτους στοιχείων που είχαν παράσχει οι ίδιοι οι υπόχρεοι-φορολογούμενοι**, κατά δέσμια αρμοδιότητα της Διοίκησης, χωρίς να τίθεται ζήτημα διακριτικής ευχέρειάς της κατά την έκδοσή τους ή υποχρέωσης επιμέτρησης κατόπιν συνεκτίμησης και στάθμισης διαφόρων στοιχείων-παραγόντων, ώστε να είναι υποχρεωτική, εξ αυτού του λόγου και μόνο, η τήρηση του δικαιώματος ακρόασης, συνεπώς δεν ετίθετο θέμα περαιτέρω ακρόασης των υπόχρεων-φορολογουμένων πριν την έκδοση των σχετικών πράξεων σε βάρος τους, αφού όλα τα κρίσιμα στοιχεία που θα μπορούσαν να επηρεάσουν τον υπολογισμό του προς επιβολή ΕΝΦΙΑ είχαν ήδη παρασχεθεί από αυτούς, το ίδιο δε ίσχυε και ισχύει και για τις περιπτώσεις υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων στοιχείων ακινήτων. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο τρίτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1 και 4 ν. 4223/2013, όπως ίσχυαν κατά τα έτη 2014-2016: «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 [...] πρόσωπα [...] **την 1^η Ιανουαρίου κάθε έτους**. 2. [...]. 3. [...]. 4. Τα δικαιώματα επί των οποίων επιβάλλεται ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. ετησίως είναι **αυτά που υπάρχουν την 1^η 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, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1 και 4 ν. 4223/2013, όπως ίσχυαν κατά τα έτη 2014-2016, κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ είναι η 1^η Ιανουαρίου εκάστου έτους (φορολογικού).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 παρ. 1 ν. 1249/1982, όπως ίσχυαν την 01.01.2014, την 01.01.2015 και την 01.01.2016 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ): «Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται με αντάλλαγμα ή αιτία θανάτου, δωρεάς ή προίκας, λαβαίνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης, που είναι καθορισμένες από πριν κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ' είδος ακινήτου [...]. Οι τιμές εκκίνησης αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων [...]. Οι τιμές εκκίνησης και οι συντελεστές αυξομειώσής τους θα καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών, μετά από εισήγηση Επιτροπών [...]. Οι κατά το προηγούμενο εδάφιο τιμές αναπροσαρμόζονται το βραδύτερο, ανά διετία, με τις κατά την παράγραφο 2 του παρόντος αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών.»

Επειδή, όπως κρίθηκε με την υπ' αριθμ. 4003/2014 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 9 της απόφασης), «με τις διατάξεις που εκτέθηκαν στην

προηγούμενη σκέψη [άρθρο 41 παρ. 1 και 2 ν. 1249/1982, όπως ίσχυαν κατά το εκάστοτε κρίσιμο έτος] θεσπίστηκε αντικειμενικός τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων κατά τρόπο ώστε, βάσει προκαθορισμένων, ειδικών και πρόσφορων κριτηρίων, να προκύπτει για κάθε ακίνητο μιας περιοχής ορισμένη αξία, ανταποκρινόμενη, κατά προσέγγιση, προς την αγοραία αξία αυτού. Περαιτέρω, ο νομοθέτης, αναγνωρίζοντας αφ' ενός τη μεταβλητότητα των συνθηκών της αγοράς εν γένει και της αγοράς ακινήτων ειδικότερα, οι οποίες επηρεάζουν τις αγοραίες αξίες και αφ' ετέρου την πιθανότητα σφαλμάτων κατά τον προσδιορισμό της αντικειμενικής αξίας αυτών, **εισήγαγε στο άνω σύστημα προσδιορισμού αξιών των ακινήτων συγκεκριμένη μέθοδο που διασφαλίζει τη νόμιμη αξίωση των πολιτών να καταβάλλουν φόρο, ο οποίος να αντιστοιχεί σε πραγματική και όχι σε πλασματική τους περιουσία** (βλ. άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος). Συγκεκριμένα, **προέβλεψε σύστημα περιοδικής ανά διετία αναπροσαρμογής των αντικειμενικών αξιών, βάσει του οποίου οι αντικειμενικώς καθορισθείσες φορολογητέες αξίες πρέπει να ελέγχονται κατά τακτά χρονικά διαστήματα και να αναπροσαρμόζονται, ώστε να ανταποκρίνονται, κατά το δυνατόν, στις εκάστοτε διαμορφούμενες αγοραίες αξίες.** Ειδικότερα, **η Διοίκηση οφείλει εντός της άνω διετούς προθεσμίας ή, πάντως, εντός εύλογου χρονικού διαστήματος από την πάροδο αυτής, να επανελέγχει τις υφιστάμενες αντικειμενικές αξίες, σύμφωνα με τα πορίσματα των κατά το άρθρο 41 παρ. 1 του ν. 1249/1982 επιτροπών, και να τις αναπροσαρμόζει, όπου συντρέχει λόγος. Σε διαφορετική περίπτωση, αν δηλαδή α) δεν προβεί στην έναρξη της προβλεπόμενης στο νόμο διαδικασίας και στην εκτίμηση, βάσει των πορισμάτων των άνω επιτροπών, περί της ανάγκης ή μη αναπροσαρμογής ή β) δεν αναπροσαρμόσει τις αντικειμενικές αξίες, όπου προκύπτει αναντιστοιχία αυτών προς τις αγοραίες, εντός της διετίας ή εντός εύλογου χρόνου μετά την πάροδο αυτής, παραλείπει οφειλόμενη νόμιμη ενέργεια επιβαλλόμενη από το άρθρο 41 παρ. 1 του ν. 1249/1982.** Η άνω υποχρέωση της Διοίκησης υφίσταται ανεξαρτήτως του δικαιώματος του φορολογουμένου να αμφισβητήσει δικαστικώς την αντικειμενική αξία συγκεκριμένου ακινήτου κατά το στάδιο επιβολής του φόρου, αν θεωρεί, είτε ότι εξ αρχής αυτή δεν καθορίστηκε ορθώς, είτε ότι η αγοραία αξία του ακινήτου μειώθηκε λόγω μεταβολής των συνθηκών της αγοράς.»

Επειδή, μετά την αναπροσαρμογή του έτους 2005 (υπ' αριθμ. 1122435/3634/00ΤΥ/Δ'ΠΟΛ.1158/30.12.2005 (ΦΕΚ Β' 1982/30.12.2005) κοινή απόφαση των Υφυπουργών Οικονομίας και Οικονομικών), **οι αντικειμενικές αξίες αναπροσαρμόστηκαν για τελευταία φορά με την υπ' αριθμ. 1020564/487/00ΤΥ/Δ'ΠΟΛ.1034/27.2.2007 (ΦΕΚ Β' 269/28.2.2007) κοινή απόφαση των Υφυπουργών Οικονομίας και Οικονομικών, με ισχύ από 1.3.2007,** εκτός από τις περιοχές της Δημοτικής Κοινότητας Ψυχικού, οι τιμές εκκίνησης των οποίων καθορίστηκαν με τις υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1093/29.4.2013 (ΦΕΚ Β' 1068/29.4.2013) με ισχύ από 1.3.2007 και ΠΟΛ.1156/28.6.2013 (ΦΕΚ Β' 1627/1.7.2013) με ισχύ από 17.3.2011 αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών σε συμμόρφωση προς ακυρωτικές αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας. Εξ άλλου, με την υπ' αριθμ. 1175023/3752/00ΤΥ/Δ'ΠΟΛ.1200/28.12.2010 (ΦΕΚ Β' 2038/29.12.2010) απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών εντάχθηκαν το πρώτον στο αντικειμενικό σύστημα ορισμένες περιοχές εντός 4.489 οικισμών σε διάφορους νομούς της χώρας και καθορίστηκαν οι τιμές εκκίνησης και οι συντελεστές αυξομείωσης με ισχύ από 1.1.2011.

Επειδή, όπως κρίθηκε περαιτέρω με την ίδια ως άνω υπ' αριθμ. 4003/2014 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 12, 13 και 15 της απόφασης), «12. ...η Διοίκηση, παρά την υποχρέωσή της να προβεί εντός διετίας στην επανεκτίμηση των καθορισμένων το έτος 2007 αντικειμενικών αξιών, δεν προέβη εντός της ως άνω προθεσμίας στις ενέργειες για την έναρξη της διαδικασίας ελέγχου των αξιών αυτών, κατά παράβαση των οριζόμενων στο άρθρο 41 του ν. 1249/1982. Η δε έναρξη της διαδικασίας μόλις το έτος 2010 δεν απέληξε σε έκδοση απόφασης περί αναπροσαρμογής των αντικειμενικών αξιών, παρά την πιθανολογούμενη, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην προηγούμενη σκέψη, πτωτική μεταβολή στις αγοραίες αξίες των ακινήτων, με αποτέλεσμα να υπάρχει αναντιστοιχία μεταξύ των αξιών αυτών και των αντικειμενικών αξιών, επί των οποίων υπολογίζονται οι φορολογικές επιβαρύνσεις στην ακίνητη περιουσία. [...]. Τέλος, η Διοίκηση προβάλλει ότι οι φορολογούμενοι έχουν τη δυνατότητα να αμφισβητήσουν δικαστικώς το ύψος των αντικειμενικών αξιών με την αμφισβήτηση του εκάστοτε επιβαλλόμενου φορολογικού βάρους, ωστόσο, η δυνατότητα αυτή έχει παρασχεθεί και λειτουργεί διορθωτικά εντός του συστήματος περιοδικής αναπροσαρμογής των αντικειμενικώς καθοριζόμενων αξιών, προκειμένου οι φορολογούμενοι να προστατευθούν είτε από λάθη είτε από απρόοπτες μεταβολές των τιμών εντός της διετούς περιόδου ισχύος αυτών. Αντίθετα, η ανωτέρω δυνατότητα δεν μπορεί να λειτουργήσει εκτός του συστήματος αυτού και να μετακυλήσει στους φορολογούμενους το βάρος της διαρκούς δικαστικής αμφισβήτησης του τρόπου υπολογισμού της φορολογητέας βάσης και της απόδειξης του ανεπίκαιρου των αντικειμενικών αξιών. 13. ...εν όψει των ανωτέρω, υφίσταται παράνομη παράλειψη της Διοίκησης να προβεί στην επιβαλλόμενη από το άρθρο 41 παρ. 1 του ν. 1249/1982 έκδοση απόφασης αναπροσαρμογής των αντικειμενικών αξιών των ακινήτων της Χώρας. Η παράλειψη αυτή συντελέστηκε με την πάροδο εύλογου χρόνου από την παρέλευση διετίας από την αναπροσαρμογή των τιμών του έτους 2007. [...]. 15. ...η διαπιστωθείσα στη δέκατη τρίτη σκέψη παράλειψη της Διοίκησης να προβεί στην επιβαλλόμενη από το άρθρο 41 παρ. 1 του ν. 1249/1982 έκδοση απόφασης αναπροσαρμογής των αντικειμενικών αξιών των ακινήτων της Χώρας θα ήταν ακυρωτέα, κατ' αποδοχή προβαλλόμενου λόγου, και μάλιστα από το χρόνο συντέλεσης αυτής. Το Δικαστήριο, όμως, εκτιμώντας τις συνθήκες της υπόθεσης και σταθμίζοντας αφ' ενός τα έννομα συμφέροντα των αιτούντων και αφ' ετέρου το έντονο δημόσιο συμφέρον, συνιστάμενο στην αποφυγή αιφνίδιας διαταραχής των φορολογικών εσόδων του Κράτους, υπό τις παρούσες δημοσιονομικές συνθήκες, κρίνει ότι, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 3α του άρθρου 50 του π.δ. 18/1989, πρέπει, αντί αναδρομικής ακυρώσεως, να αναβληθεί η έκδοση οριστικής απόφασης, προκειμένου να δοθεί η δυνατότητα στη Διοίκηση να προβεί στην άνω οφειλόμενη νόμιμη ενέργεια, κατά τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη. Κρίνει δε ότι, προς τούτο, το τρίμηνο δεν αποτελεί επαρκές χρονικό διάστημα, για το λόγο αυτό, πρέπει να χορηγηθεί στη Διοίκηση προθεσμία έξι μηνών από την κοινοποίηση της παρούσας απόφασης. [...].»

Επειδή, σε συνέχεια της ως άνω υπ' αριθμ. 4003/2014 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας εκδόθηκε η υπ' αριθμ. 4446/2015 απόφαση της Ολομέλειας του ίδιου δικαστηρίου, με τις υπ' αριθμ. 14, 16, 17 και 18 σκέψεις της οποίας κρίθηκαν τα εξής: «14. ...η 4003/2014 απόφαση της Ολομέλειας επιδόθηκε στο Δημόσιο στις 20.11.2014 [...]. Συνεπώς, η -κατ'

εξαίρεση παρασχεθείσα [...] εξαμήνη προθεσμία, εντός της οποίας η Διοίκηση όφειλε να εκδώσει απόφαση αναπροσαρμογής των αντικειμενικών αξιών των ακινήτων της Χώρας έληξε στις 21.5.2015 (άρθρα 241 εδαφ. α', 243 εδαφ. β' Α.Κ.). Η Διοίκηση όμως δεν εξέδωσε απόφαση αναπροσαρμογής των αντικειμενικών αξιών ούτε μέχρι την ημερομηνία αυτή ούτε και μεταγενέστερα. [...]. 16. ...Κατόπιν τούτων, η παράλειψη της Διοίκησης να προβεί στην επιβαλλόμενη από το άρθρο 41 παρ. 1 του ν. 1249/1982 έκδοση απόφασης αναπροσαρμογής των αντικειμενικών αξιών των ακινήτων της Χώρας πρέπει να ακυρωθεί. [...]. 17. ...με τη [...] διάταξη της παρ. 3β του άρθρου 50 του π.δ. 18/1989 δόθηκε η δυνατότητα στο Συμβούλιο της Επικρατείας, υπό προϋποθέσεις τις οποίες το ίδιο σταθμίζει, να αποκλίνει, σε εξαιρετικές πάντως περιπτώσεις, από τον κανόνα της αναδρομικής ακύρωσης και να καθορίσει μεταγενέστερο χρόνο επέλευσης των συνεπειών της ακύρωσης (Σ.τ.Ε. 4741/2014 Ολομ., 2287/2015 Ολομ., 2288/2015 Ολομ.). Η δυνατότητα δε αυτή του Δικαστηρίου υπάρχει και επί παραλείψεων οφειλόμενης νόμιμης ενέργειας της Διοίκησης. 18. ...το Δικαστήριο, εκτιμώντας τις συνθήκες της υπόθεσης (βλ. κυρίως όγδοη, ένατη, δέκατη, δέκατη τρίτη, δέκατη τέταρτη, δέκατη πέμπτη και δέκατη έκτη σκέψεις) και σταθμίζοντας τα συμφέροντα των διαδίκων, ιδίως δε την ύπαρξη έντονου δημόσιου συμφέροντος, συνισταμένου στην, κατά το δυνατόν, αποφυγή αιφνίδιας διακύμανσης των φορολογικών εσόδων του Κράτους υπό τις παρούσες δυσμενείς δημοσιονομικές συνθήκες, κρίνει ως εξής: **η ακύρωση της παράλειψης της Διοίκησης να εκδώσει απόφαση αναπροσαρμογής των αντικειμενικών αξιών των ακινήτων της Χώρας πρέπει, κατ' εφαρμογή της παρ. 3β του άρθρου 50 του π.δ. 18/1989, να μην αναδράμει στο χρόνο συντέλεσής της, αλλά στις 21.5.2015, ημερομηνία λήξης της προθεσμίας εντός της οποίας η Διοίκηση όφειλε, κατά τα ανωτέρω, να εκδώσει την απόφαση αυτή.** Συνεπώς, η ουσιαστική ισχύς της απόφασης που υποχρεούται να εκδώσει η Διοίκηση σε συμμόρφωση προς την παρούσα απόφαση πρέπει να αναδράμει στις 21.5.2015. [...].»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες υπ' αριθμ. 4003/2014 και 4446/2015 αποφάσεις της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, με τη μεν υπ' αριθμ. 4003/2014 απόφαση κρίθηκε ότι η Διοίκηση είχε παραλείψει παρανόμως να προβεί στην επιβαλλόμενη από το άρθρο 41 παρ. 1 ν. 1249/1982 έκδοση πράξης αναπροσαρμογής των αντικειμενικών αξιών των ακινήτων της χώρας, περαιτέρω δε το δικαστήριο έκρινε, κατ' εφαρμογή του άρθρου 50 παρ. 3α και 3β του π.δ. 18/1989, ότι έπρεπε, αντί να ακυρώσει την εν λόγω παράλειψη της Διοίκησης αναδρομικά από τη συντέλεσή της, να αναβάλει την έκδοση οριστικής απόφασης και να χορηγήσει στη Διοίκηση προθεσμία έξι μηνών, προκειμένου να της δοθεί η δυνατότητα να προβεί στην ως άνω οφειλόμενη νόμιμη ενέργεια, ακολούθως δε, και δεδομένου ότι δεν εκδόθηκε από τη Διοίκηση, εντός της ταχθείσας προθεσμίας των έξι μηνών, απόφαση περί αναπροσαρμογής των αντικειμενικών αξιών, με την υπ' αριθμ. 4446/2015 απόφαση ακυρώθηκε η ως άνω παράλειψη της Διοίκησης και, κατ' εφαρμογή του άρθρου 50 παρ. 3β του π.δ. 18/1989, **το δικαστήριο όρισε την 21.5.2015 ως χρονικό σημείο έναρξης του ακυρωτικού αποτελέσματος.**

Επειδή, με τον τέταρτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατά παράβαση του νόμου λόγω (παράνομης) παράλειψης της Διοίκησης να προβεί εντός του προβλεπόμενου νομοθετικά χρονικού ορίου (διετία, άρθρο 41 παρ. 1 ν. 1249/1982) σε αναπροσαρμογή των αντικειμενικών αξιών

ακινήτων του, επικαλείται δε συναφώς την υπ' αριθμ. 4003/2014 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, ισχυριζόμενος ότι με την απόφαση αυτή χορηγήθηκε στη Διοίκηση δμηνη προθεσμία, από την κοινοποίησή της (της δικαστικής απόφασης), για αναπροσαρμογή των αντικειμενικών αξιών, η οποία όμως παρήλθε άπρακτη και συνεπώς κατά το χρόνο, στον οποίο ανάγεται η επιβολή του υπό κρίση ΕΝΦΙΑ, είχε ήδη διαπιστωθεί το μη νόμιμο της βάσης υπολογισμού του, ενώ κατά το χρόνο της έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων είχε ήδη παρέλθει η προθεσμία έκδοσης νέας υπουργικής απόφασης για τη μεταβολή (μείωση) των επίμαχων αξιών των ακινήτων, επομένως ενόψει της, κατά την κοινή αντίληψη, καταβράθρωσης των αγοραίων αξιών των ακινήτων, οι οποίες σήμερα είναι ένα ποσοστό των αντικειμενικών αξιών που ισχύουν από το 2007 (τελευταίο έτος γενικής αναπροσαρμογής τους), η χρήση των αξιών αυτών, που αφορούν και στα ακίνητά του, προς υπολογισμό του **ΕΝΦΙΑ 2014 και 2015** είναι μη νόμιμη και αντίκειται προς τις αρχές της χρηστής διοίκησης, ως εκ τούτου ο καταλογισθείς σε βάρος του **ΕΝΦΙΑ ετών 2014-2015** είναι μη νόμιμος, διότι στηρίζεται σε μη νόμιμες φορολογικές αξίες ακινήτων, όπως και του υπό κρίση ακινήτου του. Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες υπ' αριθμ. 4003/2014 και 4446/2015 αποφάσεις της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, με τη μεν υπ' αριθμ. 4003/2014 απόφαση κρίθηκε ότι η Διοίκηση είχε παραλείψει παρανόμως να προβεί στην επιβαλλόμενη από το άρθρο 41 παρ. 1 ν. 1249/1982 έκδοση πράξης αναπροσαρμογής των αντικειμενικών αξιών των ακινήτων της χώρας, περαιτέρω δε το δικαστήριο έκρινε, κατ' εφαρμογή του άρθρου 50 παρ. 3α και 3β π.δ. 18/1989, ότι έπρεπε, αντί να ακυρώσει την εν λόγω παράλειψη της Διοίκησης αναδρομικά από τη συντέλεσή της, να αναβάλει την έκδοση οριστικής απόφασης και να χορηγήσει στη Διοίκηση προθεσμία έξι μηνών, προκειμένου να της δοθεί η δυνατότητα να προβεί στην ως άνω οφειλόμενη νόμιμη ενέργεια, ακολούθως δε, και δεδομένου ότι δεν εκδόθηκε από τη Διοίκηση, εντός της ταχθείσας προθεσμίας των έξι μηνών, απόφαση περί αναπροσαρμογής των αντικειμενικών αξιών, με την υπ' αριθμ. 4446/2015 απόφαση ακυρώθηκε η ως άνω παράλειψη της Διοίκησης και, κατ' εφαρμογή του άρθρου 50 παρ. 3β π.δ. 18/1989, **το δικαστήριο όρισε την 21.5.2015 ως χρονικό σημείο έναρξης του ακυρωτικού αποτελέσματος**. Επομένως, **μέχρι την ημερομηνία αυτή (21.5.2015) εξακολουθούσαν να ισχύουν, και για σκοπούς ΕΝΦΙΑ ετών 2014-2015, οι αναπροσαρμοσθείσες με την προαναφερθείσα υπ' αριθμ. 1020564/487/00ΤΥ/Δ'ΠΟΛ.1034/27.2.2007 (ΦΕΚ Β' 269/28.2.2007) κοινή απόφαση των Υφυπουργών Οικονομίας και Οικονομικών αντικειμενικές αξίες των ακινήτων** που βρίσκονται εντός περιοχών, όπου ισχύει το αντικειμενικό σύστημα, η οποία αφορά και στο υπό κρίση ακίνητο του προσφεύγοντος, απορριπτομένου συνεπώς του ως άνω ισχυρισμού του προσφεύγοντος ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ακυρωτές ως στηριζόμενες επί μη νόμιμων αξιών. Για τους λόγους αυτούς, ο τέταρτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον πέμπτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1 και 4 ν. 4223/2013, όπως ίσχυαν κατά τα έτη 2014-2016: «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 [...] πρόσωπα [...] **την 1^η Ιανουαρίου κάθε έτους.**
2. [...]. 3. [...]. 4. Τα δικαιώματα επί των οποίων επιβάλλεται ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. ετησίως είναι **αυτά που υπάρχουν την 1^η 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, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1 και 4 ν. 4223/2013, όπως ίσχυαν κατά τα έτη 2014-2016, κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ είναι η 1^η Ιανουαρίου εκάστου έτους (φορολογικού).

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος, όπως ίσχυε την 01.01.2014, την 01.01.2015 και την 01.01.2016 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ): «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος, όπως ίσχυε την 01.01.2014, την 01.01.2015 και την 01.01.2016 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ): «Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 1 παρ. 3 ν. 4223/2013, όπως ίσχυε την 01.01.2014, την 01.01.2015 και την 01.01.2016 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ): «Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. ισούται με το άθροισμα του κύριου φόρου επί του κάθε ακινήτου και του συμπληρωματικού φόρου επί της συνολικής αξίας των δικαιωμάτων επί των ακινήτων του υποκειμένου στο φόρο.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 2 ν. 4223/2013, όπως ίσχυαν την 01.01.2014 και την 01.01.2015 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ): «Για κάθε φυσικό πρόσωπο ο συμπληρωματικός φόρος επιβάλλεται και υπολογίζεται στο μέρος της συνολικής αξίας των δικαιωμάτων της παραγράφου 2 του άρθρου 1, σύμφωνα με τα κλιμάκια και τους συντελεστές του παρακάτω πίνακα: **ΚΛΙΜΑΚΙΟ (€): 0,01 - 300.000 – Συντελεστής: 0,0% [...].** Στη συνολική αξία των δικαιωμάτων της παραγράφου 2 του άρθρου 1 κατά το προηγούμενο εδάφιο δεν συνυπολογίζεται η αξία των δικαιωμάτων επί των γηπέδων εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμού σύμφωνα με την παράγραφο Β.2 του παρόντος. Στη συνολική αξία του πρώτου εδαφίου δεν συνυπολογίζεται η αξία των δικαιωμάτων επί των κτιρίων που είναι προγενέστερα των εκάστοτε τελευταίων εκατό (100) ετών και τα οποία, έχουν χαρακτηριστεί ως ιστορικά διατηρητέα μνημεία ή ως έργα τέχνης, καθώς και των τυχόν αναλογούντων σε αυτά ποσοστών επί των γηπέδων ή οικοπέδων στα οποία βρίσκονται.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 2 ν. 4223/2013, όπως ίσχυαν την 01.01.2016 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ): «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 (€): 0,01 - 200.000 – Συντελεστής: 0,0% [...].** Στη συνολική αξία του πρώτου εδαφίου δεν συνυπολογίζεται η αξία των δικαιωμάτων επί των

κτιρίων που είναι προγενέστερα των εκάστοτε τελευταίων εκατό (100) ετών και τα οποία έχουν χαρακτηριστεί ως ιστορικά διατηρητέα μνημεία ή ως έργα τέχνης, καθώς και των τυχόν αναλογούντων σε αυτά ποσοστών επί των γηπέδων ή οικοπέδων στα οποία βρίσκονται. Ειδικά, για το έτος 2016, στη συνολική αξία του πρώτου εδαφίου δεν συνυπολογίζεται και η αξία των δικαιωμάτων επί γηπέδων εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμού.»

Επειδή, με τον πέμπτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατά παράβαση της αρχής της φορολογικής ισότητας και της απαγόρευσης της διπλής φορολογίας (non bis in idem), που καθιερώνεται από τις διατάξεις των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 παρ.1 του Συντάγματος και συγκεκριμένα επειδή στην υπό κρίση περίπτωση επιβλήθηκε στη φορολογητέα αξία της ακίνητης περιουσίας του, πέραν του κύριου ΕΝΦΙΑ για κάθε ακίνητό του ξεχωριστά, και συμπληρωματικός ΕΝΦΙΑ επί του συνόλου της αξίας των ακινήτων του, κάτι το οποίο συνιστά απαγορευμένη διπλή φορολόγηση, αφού καταβάλλει φόρο για τα ίδια ακίνητά του, μία φορά επί της φορολογητέας αξίας ενός εκάστου και μία φορά επί της συνολικής αξίας τους, παραβιάζόμενης έτσι της αρχής της φορολογικής ισότητας, πολλώ μάλλον που το αφορολόγητο όριο και το ύψος των συντελεστών του συμπληρωματικού ΕΝΦΙΑ δε συνδέονται με τη φοροδοτική ικανότητα των υποκειμένων του φόρου, και ως εκ τούτου με τις προσβαλλόμενες πράξεις του επιβλήθηκε αντισυνταγματικός συμπληρωματικός ΕΝΦΙΑ. Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς του, ο συμπληρωματικός ΕΝΦΙΑ δεν αποτελεί ξεχωριστό, αυτοτελή φόρο, αλλά **τμήμα της συνολικής επιβάρυνσης του ΕΝΦΙΑ** και, ειδικότερα, στοιχείο επαύξησης της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης με κριτήριο τη φοροδοτική ικανότητα του υποκειμένου στο φόρο, η οποία προκύπτει με βάση τη συνολική αξία της ακίνητης περιουσίας, και κατ' ακολουθίαν **δεν τίθεται θέμα διπλής φορολόγησης**. Η διαμόρφωση δε του συστήματος του ΕΝΦΙΑ με πρόβλεψη κύριου και, υπό προϋποθέσεις, συμπληρωματικού φόρου είναι επιτρεπτή κατά το Σύνταγμα, δεδομένης της ευρείας ευχέρειας που παρέχεται στο φορολογικό νομοθέτη να διαμορφώνει κατά την κρίση του το ισχύον φορολογικό σύστημα, στο πλαίσιο των ισχυουσών συνταγματικών διατάξεων. Για τους λόγους αυτούς, ο πέμπτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 28.12.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, κατά των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ν. 4223/2013 (Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων, ΕΝΦΙΑ) του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων:

A/A	Αριθμός δήλωσης	Αριθμός ειδοποίησης	Ημερομηνία έκδοσης της πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Ακίνητα την	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
-----	-----------------	---------------------	-------------------------------	------------------------------------	-------------	----------------------------

1			29/11/2016	08/12/2016	01/01/2014	4.151,34 €
2			29/11/2016	08/12/2016	01/01/2015	4.151,34 €
3			29/11/2016	08/12/2016	01/01/2016	3.852,53 €

και την επικύρωση των ως άνω πράξεων.

Η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΕΝΦΙΑ έτους 2014 συνολικού ποσού 4.151,34 €.

Έτος 2014:

Ενιαίος φόρος ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) έτους 2014: 4.151,34 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την υπ' αριθμ. ειδοποίησηςΠράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) έτους 2016 του Γ.Γ. Δημοσίων Εσόδων.

ΕΝΦΙΑ έτους 2015 συνολικού ποσού 4.151,34 €.

Έτος 2015:

Ενιαίος φόρος ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) έτους 2015: 4.151,34 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την υπ' αριθμ. ειδοποίησηςΠράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) έτους 2016 του Γ.Γ. Δημοσίων Εσόδων.

ΕΝΦΙΑ έτους 2016 συνολικού ποσού 3.852,53 €.

Έτος 2016:

Ενιαίος φόρος ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) έτους 2015: 3.852,53 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την υπ' αριθμ. ειδοποίησηςΠράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) έτους 2016 του Γ.Γ. Δημοσίων Εσόδων.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

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.