



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, 25/01/2017

Αριθμός απόφασης: 797

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. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (ΦΕΚ Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. 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 αριθμ. ΔΕΔ 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 27.9.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Χολαργού, κατοίκου Αττικής, οδός αριθμός, κατά της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου ν. 4223/2013 (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού με αριθμό δήλωσης ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.)/28.8.2016 και αριθμό ειδοποίησης, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου ν. 4223/2013 (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού με αριθμό δήλωσης ΕΝ.Φ.Ι.Α./28.8.2016 και αριθμό ειδοποίησης, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

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

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

Επί της από 27.9.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου ν. 4223/2013 (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού με αριθμό δήλωσης ΕΝ.Φ.Ι.Α./28.8.2016 και αριθμό ειδοποίησης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΕΝΦΙΑ ποσού 2.610,84 € (κύριος φόρος), πλέον 2.455,76 € (συμπληρωματικός φόρος), δηλαδή συνολικού ποσού 5.066,60 €, για τα δικαιώματα που είχε επί ακινήτων την 1.1.2016.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης διοικητικού προσδιορισμού ΕΝΦΙΑ και την αναγνώριση ότι δεν οφείλει οποιοδήποτε ποσό ΕΝΦΙΑ στο Δημόσιο, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

1.) Προσβολή της αρχής της προηγούμενης ακρόασης του διοικούμενου.

2.) Παραβίαση των συνταγματικών εγγυήσεων για τη στέγαση οικογένειας και ευπαθών κοινωνικών ομάδων.

3.) Παραβίαση του εσωτερικού, ευρωπαϊκού και διεθνούς δικαίου για την προστασία της ιδιοκτησίας και του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος.

4.) Παραβίαση της αρχής απαγόρευσης διπλής φορολογίας.

5.) Παραβίαση των εγγυήσεων προστασίας της ιδιοκτησίας.

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της προσβαλλόμενης πράξης: «*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, 2 και 3 περ. α' ν. 4223/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της προσβαλλόμενης πράξης: «**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 και ββ) [...]. 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, πλην της κληρονομικής διαδοχής, για την οποία ο φορολογούμενος υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης στοιχείων ακινήτων εντός τριάντα (30) ημερών από την παρέλευση άπρακτης της προθεσμίας αποποίησης της κληρονομιάς.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της προσβαλλόμενης πράξης: «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.», σύμφωνα δε με τη διάταξη του άρθρου 31 παρ. 1 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της προσβαλλόμενης πράξης: ««Άμεσος προσδιορισμός φόρου» είναι ο προσδιορισμός φόρου που προκύπτει χωρίς περαιτέρω ενέργεια, ταυτόχρονα με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης.»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1 και 4 ν. 4223/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της προσβαλλόμενης πράξης: «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.» Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 περ. Α' παρ. 1 εδ. α' και β' περ. α' ν. 4223/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της προσβαλλόμενης πράξης: «Α. Υπολογισμός του κύριου φόρου για τα κτίσματα. 1. Ο κύριος φόρος που αναλογεί στα δικαιώματα επί των κτισμάτων υπολογίζεται με βάση τη γεωγραφική θέση, την επιφάνεια, τη χρήση, την παλαιότητα, τον όροφο και τον αριθμό προσόψεων του κτίσματος. Ειδικότερα: α) Η γεωγραφική θέση του κτίσματος προσδιορίζει την τιμή ζώνης, στην οποία υπάγεται αυτό, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982 (Α' 43) και των αποφάσεων του Υπουργού Οικονομικών

που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότησή του. Ανάλογα με την τιμή ζώνης που ισχύει **την 1^η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας**, γίνεται κατάταξη του κτίσματος σε αντίστοιχη φορολογική ζώνη (Φ.Ζ.).» Από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του ν. 4223/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της προσβαλλόμενης πράξης, προκύπτει ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ είναι η 1^η Ιανουαρίου εκάστου έτους (φορολογικού).

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2 παρ. 3 ν. 4223/2013, όπως ίσχυε κατά την 1.1.2016 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ): «Ο πλήρης κύριος υποχρεούται στην καταβολή του συνολικού ΕΝ.Φ.Ι.Α. που βαρύνει το ακίνητο **κατά το ποσοστό συνιδιοκτησίας του.**», σύμφωνα δε με τη διάταξη του άρθρου 2 παρ. 9 ν. 4223/2013, όπως ίσχυε κατά τον ίδιο ως άνω χρόνο: «**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 τη διάταξη του άρθρου 4 περ. Α' παρ. 1 εδ. α' ν. 4223/2013, όπως ίσχυε κατά την 1.1.2016 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ): «Α. **Υπολογισμός του κύριου φόρου για τα κτίσματα. 1. Ο κύριος φόρος που αναλογεί στα δικαιώματα επί των κτισμάτων υπολογίζεται με βάση τη γεωγραφική θέση, την επιφάνεια, τη χρήση, την παλαιότητα, τον όροφο και τον αριθμό προσόψεων του κτίσματος.**»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 5 παρ. 4 εδ. α' ν. 4223/2013, όπως ίσχυε κατά την 1.1.2016 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ): «**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 1.1.2016 (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. 3.1.4 και 3.5.6 περ. α' ν. 3842/2010, όπως ίσχυαν κατά την 1.1.2016 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ): «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. [...]. 3.1.4 **Ανάλογα με τα χρόνια παλαιότητας εφαρμόζεται συντελεστής παλαιότητας ως εξής: 0,90 από 1 έως 5 έτη, 0,80 από 6 έως 10 έτη, 0,75 από 11 έως 15 έτη, 0,70 από 16 έως 20 έτη, 0,65 από 21 έως 25 έτη, 0,60 από 26 και άνω έτη. [...]. 3.5.6 Για τα ακίνητα που εμπίπτουν στις διατάξεις της παραγράφου 3 του παρόντος άρθρου ισχύουν τα εξής: α) Σε περιπτώσεις**

ποσοστού συνιδιοκτησίας πλήρους ή ψιλής κυριότητας εφαρμόζεται συντελεστής συνιδιοκτησίας ο οποίος ορίζεται σε 0,90. Δεν εφαρμόζεται ο συντελεστής όταν ο υπόχρεος σε φόρο έχει ποσοστό συνιδιοκτησίας στην επικαρπία.»

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι ο αποδοτέος εκ μέρους του ΕΝΦΙΑ για τα δύο ακίνητά του στην περιοχή του στην οδό, υπολογίστηκε, χωρίς να προηγηθεί ακρόασή του πριν τη σε βάρος του έκδοση δυσμενούς ατομικής διοικητικής πράξης, κατά παράβαση της διάταξης του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος. Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, όπως προκύπτει από τη συνδυασμένη εφαρμογή των προπαρατεθεισών διατάξεων, ο οφειλόμενος ΕΝΦΙΑ για κάθε υπόχρεο υπολογίζεται βάσει των στοιχείων των ακινήτων κατά την 1^η Ιανουαρίου εκάστου έτους, όπως αυτά προκύπτουν από τις δηλώσεις στοιχείων ακινήτων που προβλέπονται στο άρθρο 23 ν. 3427/2005 με τις όποιες μεταβολές έχουν επέλθει μέχρι την 31^η Δεκεμβρίου του αμέσως προηγούμενου έτους, δηλαδή βάσει στοιχείων που έχουν ήδη παρασχεθεί από τους υπόχρεους-φορολογούμενους στις ως άνω φορολογικές τους δηλώσεις (στοιχείων ακινήτων) και τα έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση (διοικητικός προσδιορισμός φόρου, άρθρο 32 παρ. 2 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της προσβαλλόμενης πράξης). Επομένως, οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού ΕΝΦΙΑ εκδίδονται **βάσει υφιστάμενων ήδη κατά την 1^η Ιανουαρίου εκάστου έτους στοιχείων που έχουν 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, ώστε να είναι υποχρεωτική, εξ αυτού του λόγου και μόνο, η τήρηση του δικαιώματος ακρόασης, συνεπώς δεν τίθεται 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 έχουν ήδη παρασχεθεί από αυτούς. Εν προκειμένω πάντως, ο προσφεύγων προβάλλει ότι δεν αξιολογήθηκαν κατά την έκδοση και κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, ως προς τα δύο ως άνω ακίνητά του, α) το γεγονός ότι κανένα από αυτά δεν μπορεί να του αποφέρει εισόδημα, αφού στο μὲν ένα από αυτά, εκείνο του α' ορόφου, διαμένει, ως μοναδική κατοικία της, η ηλικιωμένη μητέρα του (και γι' αυτό το ακίνητό αυτό δεν του έχει αποφέρει ποτέ έως και σήμερα εισόδημα), στο δε άλλο, εκείνο του ισογείου, πρώτον, διαμένει ο ίδιος με την οικογένειά του και, δεύτερον, αυτό ανήκει κατά 25% στη μητέρα του (γι' αυτούς τους δύο άλλωστε λόγους το ακίνητο αυτό δεν μπορεί ούτε να μεταβιβασθεί), β) το γεγονός ότι η αξία τους υπολογίστηκε, χωρίς να συναξιολογηθεί η απαξίωσή τους λόγω της πολλαπλής κυριότητας, η απαξίωσή τους λόγω παλαιότητας και η απαξίωσή τους λόγω έλλειψης αντισεισμικού σχεδιασμού, και, ειδικά ως προς το ένα από τα παραπάνω υπό κρίση ακίνητά του, εκείνο του α' ορόφου, επιπλέον γ) το γεγονός ότι το ακίνητο αυτό δεν μπορεί να αξιοποιηθεί, χωρίς να μειωθεί η αξιοπρέπεια της μητέρας του (δικαιώματα ηλικιωμένων σύμφωνα με το κεφ. Θεμελιωδών δικαιωμάτων της Ε.Ε., άρθρο 25). Οι ειδικότεροι αυτοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, τους οποίους αυτός θα πρόβαλλε, αν είχε κληθεί σε ακρόαση πριν την έκδοση και κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, είναι απορριπτέοι ως νόμω αβάσιμοι, οι μὲν πρώτος και τρίτος επειδή, όπως κρίθηκε (πλειοψηφία 17-2) με την υπ' αριθμ. 532/2015 απόφαση της Ολομέλειας του

Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 11 της απόφασης) για την περίπτωση του φόρου ακίνητης περιουσίας (ΦΑΠ), η μη συνεκτίμηση, κατά την επιβολή του φόρου, της ύπαρξης ή μη εισοδήματος από το βαρυνόμενο ακίνητο **δε συνιστά, μόνη αυτή**, παράβαση της συνταγματικής αρχής της ίσης, αναλόγως της φοροδοτικής ικανότητας εκάστου, επιβαρύνσεως (πρβλ. επίσης ΟΛΣΤΕ 1972/2012 (πλειοψηφία 28-11), σκέψη 16 - ΕΕΤΗΔΕ· ΟΛΣΤΕ 3342/2013 (πλειοψηφία 28-11), σκέψη 16 - ΕΕΤΗΔΕ· ΟΛΣΤΕ 3343/2013 (πλειοψηφία 28-11), σκέψη 18 - ΕΕΤΗΔΕ· ΟΛΣΤΕ 3344/2013 (πλειοψηφία 28-11), σκέψη 20 - ΕΕΤΗΔΕ· ΟΛΣΤΕ 3345-3349/2013 (πλειοψηφία 28-11), σκέψη 19 - ΕΕΤΗΔΕ), κάτι που θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι ισχύει και για την περίπτωση του ΕΝΦΙΑ, αφού και ο ΕΝΦΙΑ, όπως και ο ΦΑΠ, είναι φόρος επί της κατοχής ακίνητης περιουσίας, και συνεπώς δεν τίθεται θέμα διαφοροποίησης (διαφορετικής φορολογικής αντιμετώπισης) μεταξύ απρόσοδων και προσοδοφόρων ακινήτων κατά την επιβολή του ΕΝΦΙΑ, ο δε δεύτερος ως άνω ειδικότερος ισχυρισμός του προσφεύγοντος επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 3 και 9, του άρθρου 4 περ. Α' παρ. 1 εδ. α' και του άρθρου 5 παρ. 4 εδ. α' ν. 4223/2013, καθώς και του άρθρου 32 παρ. 3.1.4 και 3.5.6 περ. α' ν. 3842/2010, όπως αυτές ίσχυαν κατά την 1.1.2016 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ), για τον υπολογισμό του κύριου και του συμπληρωματικού ΕΝΦΙΑ για τα κτίσματα λαμβάνεται υπόψη η παλαιότητα του βαρυνόμενου κτίσματος με την πρόβλεψη μειωτικού συντελεστή παλαιότητας, στον οποίο θα πρέπει να θεωρηθεί ότι έχει ληφθεί υπόψη και ο τυχόν μη αντισεισμικός σχεδιασμός του κτίσματος, ενώ ειδικά για σκοπούς συμπληρωματικού ΕΝΦΙΑ λαμβάνεται ρητά υπόψη και η απαξίωση λόγω συνιδιοκτησίας με την πρόβλεψη σχετικού μειωτικού συντελεστή (δεδομένου ότι ο συμπληρωματικός ΕΝΦΙΑ υπολογίζεται κατά παραπομπή στο άρθρο 32 ν. 3842/2010 και όχι με αντικειμενικό τρόπο), παράγοντας που δε λαμβάνεται υπόψη για σκοπούς κύριου ΕΝΦΙΑ, αφού ο υπολογισμός του κύριου ΕΝΦΙΑ γίνεται με αντικειμενικό τρόπο και δεν προκύπτει βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 ν. 3842/2010 (βάσει δηλαδή του ειδικού υπολογισμού που προβλέπουν οι διατάξεις αυτές). Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της προσβαλλόμενης πράξης: *«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 της προσβαλλόμενης πράξης: *«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 21 του Συντάγματος, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της προσβαλλόμενης πράξης: *«1. Η οικογένεια , ως θεμέλιο της συντήρησης και προαγωγής του Έθνους, καθώς και ο γάμος, η μητρότητα και η παιδική*

ηλικία τελούν υπό την προστασία του Κράτους. 2. Πολύτεκνες οικογένειες, ανάπηροι πολέμου και ειρηνικής περιόδου, θύματα πολέμου, χήρες και ορφανά εκείνων που έπεσαν στον πόλεμο, καθώς και όσοι πάσχουν από ανίατη σωματική ή πνευματική νόσο έχουν δικαίωμα ειδικής φροντίδας από το Κράτος. 3. Το Κράτος μεριμνά για την υγεία των πολιτών και παίρνει ειδικά μέτρα για την προστασία της νεότητας, του γήρατος, της αναπηρίας και για την περίθαλψη των απόρων. 4. Η απόκτηση κατοικίας από αυτούς που την στερούνται ή που στεγάζονται ανεπαρκώς αποτελεί αντικείμενο ειδικής φροντίδας του Κράτους.»

Επειδή, όπως κρίθηκε προσφάτως (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 20 της απόφασης), «κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος, η φορολογούμενη ύλη (εν προκειμένω, εισόδημα) δεν επιτρέπεται να είναι πλασματική, αλλά πρέπει να είναι πραγματική (βλ. λ.χ. ΣτΕ Ολομ. 29/2014, Ολομ. 4003/2014, Ολομ. 2563/2015, Ολομ. 2564/2015). **Η ανεύρεση και ο προσδιορισμός του ύψους του πραγματικού φορολογητέου εισοδήματος χωρεί και με την εφαρμογή προβλεπόμενων στο νόμο τεκμηρίων, εφόσον αυτά συνάδουν προς τα δεδομένα της κοινής πείρας, συνδυαστικά ως προς τη βάση τους και το συμπέρασμά τους** (βλ. λ.χ. ΣτΕ Ολομ. 2527/2013, 1742/2013) **και είναι μαχητά** (βλ. λ.χ. ΣτΕ 1742/2013, 1841/2015 επταμ., 1973/2015), ώστε να καταλείπεται στο φορολογούμενο εύλογη δυνατότητα επίκλησης και τεκμηρίωσης του αδικαιολόγητου της εφαρμογής τους στην περίπτωση του και ενόψει των ιδιαίτερων συνθηκών της, διότι, άλλως, καθίστανται ασύμβατα προς τις θεμελιώδεις αρχές της αναλογικότητας (των περιορισμών του δικαιώματος περιουσίας) και της φορολογικής ισότητας. **Τα ανωτέρω τεκμήρια μπορούν να αφορούν και σε δαπάνες διαβίωσης, σε δαπάνες κατοχής και χρήσης ακινήτων ή κινητών ή σε δαπάνες κτήσης περιουσιακών στοιχείων, από τις οποίες τεκμαίρεται αντίστοιχο αναλωθέν εισόδημα (ή άλλο κεφάλαιο). Τέτοιες δαπάνες, που λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του φορολογητέου πραγματικού εισοδήματος, είναι επίσης πραγματικές, έστω κι αν η φύση και το ύψος τους καθορίζονται με νόμιμα τεκμήρια, που πληρούν τους προαναφερόμενους όρους, όπως είναι, κατ' αρχήν, τα τεκμήρια που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 16 παρ. 1 περιπτ. α, β, γ και θ και του άρθρου 17 περιπτ. γ του ΚΦΕ (πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 2565/2015)...**»

Επειδή, με την προαναφερθείσα κρίση της υπ' αριθμ. 884/2016 απόφασης (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας αποκρυσταλλώθηκε και αποσαφηνίστηκε περαιτέρω η υφιστάμενη επί του θέματος νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, όπως είχε αποτυπωθεί (ομόφωνα) στην υπ' αριθμ. 1841/2015 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος (σκέψη 3 της απόφασης), σύμφωνα με την οποία «...κατά το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος «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.». Όπως συνάγεται από την εν λόγω διάταξη, με την οποία καθορίζονται περιοριστικά τα στοιχεία που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο φορολόγησης (εισόδημα, περιουσία, δαπάνες, συναλλαγές) ως μαρτυρούντα φοροδοτική ικανότητα, **ναι μεν ο κοινός νομοθέτης δεν εμποδίζεται, κατ' αρχήν, να θεσπίζει τρόπους τεκμαρτού προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, οφείλει όμως και στην περίπτωση αυτή να**

αποβλέπει στη φορολόγηση πράγματι υφισταμένων, κατά τ' ανωτέρω, στοιχείων, καταστρώνοντας προς τούτο τεκμήρια αφ' ενός μεν συνάδοντα με τα διδάγματα της κοινής πείρας, αφ' ετέρου δε μαχητά για το φορολογούμενο.». Η κρίση αυτή της υπ' αριθμ. 1841/2015 απόφασης (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας επαναλήφθηκε αυτολεξεί (ομόφωνα) στην υπ' αριθμ. 1973/2015 απόφαση (5μ.) του ίδιου δικαστηρίου (σκέψη 4 της απόφασης).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1 και 4 ν. 4223/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της προσβαλλόμενης πράξης: «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.» Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 περ. Α' παρ. 1 εδ. α' και β' περ. α' ν. 4223/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της προσβαλλόμενης πράξης: «Α. Υπολογισμός του κύριου φόρου για τα κτίσματα. 1. Ο κύριος φόρος που αναλογεί στα δικαιώματα επί των κτισμάτων υπολογίζεται με βάση τη γεωγραφική θέση, την επιφάνεια, τη χρήση, την παλαιότητα, τον όροφο και τον αριθμό προσόψεων του κτίσματος. Ειδικότερα: α) Η γεωγραφική θέση του κτίσματος προσδιορίζει την τιμή ζώνης, στην οποία υπάγεται αυτό, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982 (Α' 43) και των αποφάσεων του Υπουργού Οικονομικών που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότησή του. Ανάλογα με την τιμή ζώνης που ισχύει **την 1^η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας**, γίνεται κατάταξη του κτίσματος σε αντίστοιχη φορολογική ζώνη (Φ.Ζ.).» Όπως ήδη εκτέθηκε παραπάνω, από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του ν. 4223/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της προσβαλλόμενης πράξης, προκύπτει ότι **κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ είναι η 1^η Ιανουαρίου εκάστου έτους** (φορολογικού).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 1, 2 και 4 ν. 4223/2013, όπως ίσχυαν κατά την 1.1.2016 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ): «1. Με πράξη της Φορολογικής Διοίκησης χορηγείται έκπτωση πενήντα τοις εκατό (50%) στον φορολογούμενο, τον ή την σύζυγο και τα εξαρτώμενα τέκνα της οικογένειάς του επί του **ΕΝ.Φ.Ι.Α.** που βεβαιώθηκε στα παραπάνω πρόσωπα, αν διαπιστώνεται οικονομική αδυναμία πληρωμής της συνολικής οφειλής για το οικείο έτος. Η παραπάνω έκπτωση χορηγείται για τον οφειλόμενο **ΕΝ.Φ.Ι.Α.** κάθε έτους, εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις: α) το συνολικό φορολογητέο οικογενειακό εισόδημα του προηγούμενου φορολογικού έτους, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013 (Α' 167), όπως ισχύουν και κάθε άλλη συναφή κείμενη διάταξη, δεν υπερβαίνει τις εννέα χιλιάδες (9.000) ευρώ, προσαυξημένο κατά χίλια (1.000) ευρώ για τον ή την σύζυγο και κάθε εξαρτώμενο μέλος. [...] β) **το σύνολο της επιφάνειας των κτισμάτων** στα οποία κατέχουν δικαιώματα της παραγράφου 2 του άρθρου 1, ο υπόχρεος δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, ο ή η σύζυγος και τα εξαρτώμενα τέκνα της οικογένειάς του, λαμβανομένου υπόψη του ποσοστού συνιδιοκτησίας και του είδους του δικαιώματος, **δεν υπερβαίνει τα εκατόν πενήντα**

τετραγωνικά μέτρα (150 μ²) και η συνολική αξία της ακίνητης περιουσίας, όπως αυτή προσδιορίζεται για τον υπολογισμό του συμπληρωματικού φόρου, δεν υπερβαίνει το ποσό [...] των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για τον έγγαμο, τον ή την σύζυγό του και τα εξαρτώμενα τέκνα τους ή τη μονογονεϊκή οικογένεια με δύο εξαρτώμενα τέκνα και γ) ο φορολογούμενος, ο ή η σύζυγος και τα εξαρτώμενα τέκνα της οικογένειάς του είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας. 2. Η έκπτωση της προηγούμενης παραγράφου ανέρχεται σε ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%), εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις: α) Το συνολικό φορολογητέο οικογενειακό εισόδημα του προηγούμενου φορολογικού έτους, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013 (Α' 167), όπως ισχύουν και κάθε άλλη συναφή κείμενη διάταξη, δεν υπερβαίνει τις δώδεκα χιλιάδες (12.000) ευρώ, προσαυξημένο κατά χίλια (1.000) ευρώ για τον ή την σύζυγο και κάθε εξαρτώμενο μέλος. [...] β) **το σύνολο της επιφάνειας των κτισμάτων** στα οποία κατέχουν δικαιώματα της παραγράφου 2 του άρθρου 1, ο υπόχρεος δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, ο ή η σύζυγος και τα εξαρτώμενα τέκνα της οικογένειάς του, λαμβανομένου υπόψη του ποσοστού συνιδιοκτησίας και του είδους του δικαιώματος, **δεν υπερβαίνει τα εκατόν πενήντα τετραγωνικά μέτρα (150 μ²)**, γ) ο φορολογούμενος, ο ή η σύζυγος και τα εξαρτώμενα τέκνα της οικογένειάς του είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας και δ) ο αριθμός των εξαρτώμενων τέκνων ισούται ή υπερβαίνει τα τρία [...].»

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει, **πρώτον**, ότι λόγω της πλήρους αδυναμίας του να καταβάλει τον ΕΝΦΙΑ του έτους 2016 θα απαλλοτριωθεί από το Δημόσιο το δικαίωμα ιδιοκτησίας στην κατοικία του, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 21 του Συντάγματος, λαμβανομένου μάλιστα υπόψη ότι η οικογένειά του είναι πολύτεκνη. Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, προκειμένου να τεθεί ζήτημα αντίθεσης ενός φόρου επί της (κατοχής) περιουσίας, όπως ο ΕΝΦΙΑ, με τις διατάξεις του άρθρου 21 του Συντάγματος, με την έννοια ότι οδηγεί σε απαλλοτρίωση της κατοικίας μιας πολύτεκνης οικογένειας που υπάγεται στον εν λόγω φόρο, θα πρέπει ο φορολογούμενος και ήδη προσφεύγων να προβάλλει με συγκεκριμένους ισχυρισμούς και να επιχειρεί να αποδείξει με συγκεκριμένα στοιχεία το αν και, σε καταφατική απάντηση, το πώς ο εν λόγω φόρος (εν προκειμένω ο ΕΝΦΙΑ), στη δική του ιδιαίτερη περίπτωση, οδήγησε, με τον τρόπο που εφαρμόζονται οι νομοθετικές διατάξεις που τον προβλέπουν, σε αποστέρηση της κατοικίας του που υπάγεται στο φόρο, πολλώ δε μάλλον όταν α) όπως μπορεί να συναχθεί από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 7 ν. 4223/2013 που προβλέπουν τη χορήγηση έκπτωσης 50% ή και 100% από τον οφειλόμενο ΕΝΦΙΑ, η κατοικία λαμβάνεται υπόψη για σκοπούς ΕΝΦΙΑ και συγκεκριμένα ως προϋπόθεση για σκοπούς χορήγησης της έκπτωσης και β) ο συνολικός στην υπό κρίση περίπτωση επιβαλλόμενος ΕΝΦΙΑ ύψους 5.066,60 € αντιστοιχεί σε συνολική αξία ακίνητης περιουσίας ύψους 714.528,76 €, η οποία δεν αντιστοιχεί ολόκληρη στο ακίνητο του υπόχρεου που χρησιμοποιεί ως κατοικία του, ενόψει μάλιστα και του δικού του συνολικού εισοδήματος (6.141,39 € + 5.716,67 € + 2.940,00 = 14.798,06 €) και του συνολικού οικογενειακού εισοδήματος (14.798,06 € + 2.500,00 € = 17.298,06 €), όπως αμφότερα προκύπτουν από την προσκομιζόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων για το φορολογικό έτος 2015. Μόνη η προβολή του ισχυρισμού ότι λόγω του υπό κρίση φόρου επί της (κατοχής) περιουσίας, εν προκειμένω του ΕΝΦΙΑ, είναι βέβαιο ότι θα απαλλοτριωθεί το δικαίωμα ιδιοκτησίας στην κατοικία του, την οποία θα στερηθεί

αυτός και η πολύτεκνη οικογένειά του, δεν αρκεί προς θεμελίωση της αντίθεσης του εν λόγω φόρου με την ως άνω διάταξη υπερνομοθετικής ισχύος (άρθρο 21 του Συντάγματος). Για τους λόγους αυτούς, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει περαιτέρω, **δεύτερον**, ότι ενόψει του συνολικού εισοδήματός του για το 2015, του αριθμού των τέκνων του και της περιουσιακής του κατάστασης η φορολογική του επιβάρυνση (ΕΝΦΙΑ) αντιβαίνει στο άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος. Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί δε συγκεκριμενοποιείται από τον προσφεύγοντα το αν, στη δική του ιδιαίτερη περίπτωση, και, σε καταφατική απάντηση, το πώς η επιβολή του ΕΝΦΙΑ, ενόψει του δικού του συνολικού εισοδήματος ($6.141,39 \text{ €} + 5.716,67 \text{ €} + 2.940,00 = 14.798,06 \text{ €}$) και του συνολικού οικογενειακού εισοδήματος ($14.798,06 \text{ €} + 2.500,00 \text{ €} = 17.298,06 \text{ €}$), όπως αμφότερα προκύπτουν από την προσκομιζόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων για το φορολογικό έτος 2015, παραβιάζει εν τοις πράγμασι, καθ' οιονδήποτε τρόπο, την αρχή της συμμετοχής του καθενός στα δημόσια βάρη ανάλογα με τις πραγματικές οικονομικές του δυνάμεις, πολλώ δε μάλλον όταν, στην προκειμένη περίπτωση, επί συνολικής αξίας της ακίνητης περιουσίας του προσφεύγοντος ύψους 714.528,76 € ο συνολικός επιβαλλόμενος ΕΝΦΙΑ ανέρχεται σε 5.066,60 €. Άλλωστε, η νομοθεσία περί ΕΝΦΙΑ λαμβάνει υπόψη το εισόδημα των υποκειμένων στο φόρο και συνεπώς τη φοροδοτική τους ικανότητα, αφού, όπως προαναφέρθηκε, προβλέπει περιπτώσεις έκπτωσης 50% ή ακόμα και 100% επί του βεβαιωθέντος ΕΝΦΙΑ, συνεκτιμώντας για τη χορήγησή της, μεταξύ άλλων κριτηρίων, και το συνολικό φορολογητέο οικογενειακό εισόδημα (άρθρο 7 παρ. 1 και 2 αντίστοιχα ν. 4223/2013, όπως αμφότερες οι διατάξεις ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της προσβαλλόμενης πράξης). Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο δεύτερος λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος πρέπει, και κατά το ως άνω εξεταζόμενο μέρος, να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τους τρίτο και πέμπτο λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της προσβαλλόμενης πράξης: «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της προσβαλλόμενης πράξης: «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 προάσπιση των δικαιωμάτων του ανθρώπου και των θεμελιωδών ελευθεριών («Ευρωπαϊκή Σύμβαση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου», ΕΣΔΑ), όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της προσβαλλόμενης πράξης: *«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, με τους τρίτο και πέμπτο λόγους της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι α) οι δαπάνες διαβίωσής του υπερβαίνουν το πενιχρό εισόδημά του, το οποίο είναι ανεπαρκές για την αξιοπρεπή διαβίωσή του, με αποτέλεσμα η υποχρέωσή του για καταβολή ΕΝΦΙΑ να καθίσταται απαλλοτριωτική άνευ αποζημίωσης της ακίνητης περιουσίας του, αφού στην ουσία καλείται να την εκποιήσει, προκειμένου να εκπληρώσει τη σχετική φορολογική του υποχρέωση, οδηγώντας τον σε απώλεια του δικαιώματός του σε στέγαση, κάτι που σημαίνει ότι ο ΕΝΦΙΑ συνιστά μέτρο ευθείας δήμευσης της ιδιωτικής ακίνητης περιουσίας του χωρίς αποζημίωση και συνεπώς κατά παράβαση της ελληνικής, ευρωπαϊκής και διεθνούς νομοθεσίας περί προστασίας της ιδιοκτησίας, και β) το γεγονός ότι αντικείμενο του ΕΝΦΙΑ είναι και η απρόσοδη ακίνητη περιουσία, δηλαδή ακίνητα που δεν αποφέρουν εισόδημα, δεδομένου ότι δεν προβλέπεται μηδενικός συντελεστής για την περίπτωση, κατά την οποία οι περιστάσεις έχουν καταστήσει αδύνατη για τον ιδιοκτήτη την κατά τον προορισμό του ακινήτου χρήση και εκμετάλλευσή του, αντίκειται στα άρθρα 4 παρ. 5 και 17 του Συντάγματος και 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ, γιατί συνιστά υπέρμετρη επιβάρυνση της ιδιοκτησίας. Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, προκειμένου να τεθεί ζήτημα αντίθεσης ενός φόρου επί της (κατοχής) περιουσίας, όπως ο ΕΝΦΙΑ, με το άρθρο 17 του Συντάγματος ή το άρθρο 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ, με την έννοια ότι οδηγεί σε απαλλοτρίωση περιουσιακού στοιχείου του φορολογουμένου που υπάγεται στον εν λόγω φόρο, θα πρέπει ο φορολογούμενος και ήδη προσφεύγων να προβάλλει με συγκεκριμένους ισχυρισμούς και να επιχειρεί να αποδείξει με συγκεκριμένα στοιχεία το αν και, σε καταφατική απάντηση, το πώς ο εν λόγω φόρος (εν προκειμένω ο ΕΝΦΙΑ), στη δική του ιδιαίτερη περίπτωση, οδήγησε, με τον τρόπο που εφαρμόζονται οι νομοθετικές διατάξεις που τον προβλέπουν, σε αποστέρηση της ιδιοκτησίας του έστω και επί ενός μόνο εκ των υπαγομένων στο φόρο ακινήτων του, πολλώ δε μάλλον όταν ο συνολικός στην υπό κρίση περίπτωση επιβαλλόμενος ΕΝΦΙΑ ύψους 5.066,60 € αντιστοιχεί σε συνολική αξία ακίνητης περιουσίας ύψους 714.528,76 €. Μόνη η προβολή του ισχυρισμού α) ότι το εισόδημά του είναι ανεπαρκές για την αξιοπρεπή διαβίωσή του, αφού υπερβαίνει τις δαπάνες διαβίωσής του, και συνεπώς η υποχρέωση για καταβολή ΕΝΦΙΑ καθίσταται απαλλοτριωτική άνευ αποζημίωσης, αφού στην ουσία εξαναγκάζεται να εκποιήσει την ακίνητη περιουσία του, οδηγούμενος έτσι σε απώλεια του δικαιώματός του σε στέγαση, προκειμένου να ανταποκριθεί στη σχετική φορολογική του υποχρέωση, με αποτέλεσμα ο ΕΝΦΙΑ να συνιστά μέτρο ευθείας δήμευσης της ιδιωτικής ακίνητης

περιουσίας χωρίς αποζημίωση και, συνεπώς, απαγορευόμενης κατά τις ως άνω διατάξεις του άρθρου 17 του Συντάγματος και του άρθρου 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ απαλλοτρίωσης, και β) ότι η μη πρόβλεψη μηδενικού συντελεστή ΕΝΦΙΑ στην περίπτωση απρόσοδων ακινήτων λόγω μη εκμετάλλευσής τους εξαιτίας μη δυνατότητας οποιασδήποτε χρήσης τους πέραν της στέγασης των μελών της οικογένειας του υπόχρεου αντίκειται στο Σύνταγμα και στην ΕΣΔΑ, δεν αρκεί προς θεμελίωση, στην εκάστοτε συγκεκριμένη υπό κρίση περίπτωση, της αντίθεσης του εν λόγω φόρου με τις δύο αυτές διατάξεις υπερνομοθετικής ισχύος και συνεπώς ένας τέτοιος ισχυρισμός είναι απορριπτέος ως νόμω αβάσιμος. Εν προκειμένω, δε συγκεκριμενοποιείται από τον προσφεύγοντα το αν, στη δική του ιδιαίτερη περίπτωση, και, σε καταφατική απάντηση, το πώς η επιβολή του ΕΝΦΙΑ, ενόψει του δικού του συνολικού εισοδήματος ($6.141,39 \text{ €} + 5.716,67 \text{ €} + 2.940,00 = 14.798,06 \text{ €}$) και του συνολικού οικογενειακού εισοδήματος ($14.798,06 \text{ €} + 2.500,00 \text{ €} = 17.298,06 \text{ €}$), όπως αμφότερα προκύπτουν από την προσκομιζόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων για το φορολογικό έτος 2015, οδηγεί σε έμμεση δήμευση του ακινήτου του, στο οποίο διαμένει ο ίδιος με την οικογένειά του, κατά παράβαση των ως άνω διατάξεων του άρθρου 17 του Συντάγματος και του άρθρου 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ, και τον ωθεί σε μεταβίβαση υπαγόμενων στο φόρο ακινήτων του, πολλώ δε μάλλον όταν επί συνολικής αξίας της ακίνητης περιουσίας του ύψους 714.528,76 € ο συνολικός επιβαλλόμενος ΕΝΦΙΑ ανέρχεται σε 5.066,60 €, και συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι απορριπτέος ως νόμω αβάσιμος. Εξάλλου, απορριπτέος ως νόμω αβάσιμος είναι και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι ο ΕΝΦΙΑ έρχεται σε αντίθεση προς το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος, επειδή δεν προβλέπεται μηδενικός συντελεστής για τα απρόσοδα ακίνητα, στα οποία περιλαμβάνονται και εκείνα που χρησιμοποιούνται για τη στέγαση του υπόχρεου και της οικογένειάς του. Κι αυτό, γιατί δε συγκεκριμενοποιείται από τον προσφεύγοντα το αν, στη δική του ιδιαίτερη περίπτωση, και, σε καταφατική απάντηση, το πώς η επιβολή του ΕΝΦΙΑ, ενόψει του δικού του συνολικού εισοδήματος ($6.141,39 \text{ €} + 5.716,67 \text{ €} + 2.940,00 = 14.798,06 \text{ €}$) και του συνολικού οικογενειακού εισοδήματος ($14.798,06 \text{ €} + 2.500,00 \text{ €} = 17.298,06 \text{ €}$), όπως αμφότερα προκύπτουν από την προσκομιζόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων για το φορολογικό έτος 2015, παραβιάζει εν τοις πράγμασι, καθ' οιονδήποτε τρόπο, την αρχή της συμμετοχής του καθενός στα δημόσια βάρη ανάλογα με τις πραγματικές οικονομικές του δυνάμεις, πολλώ δε μάλλον όταν, στην προκειμένη περίπτωση, επί συνολικής αξίας της ακίνητης περιουσίας του προσφεύγοντος ύψους 714.528,76 € ο συνολικός επιβαλλόμενος ΕΝΦΙΑ ανέρχεται σε 5.066,60 €. Άλλωστε, η νομοθεσία περί ΕΝΦΙΑ λαμβάνει υπόψη το εισόδημα των υποκειμένων στο φόρο και συνεπώς τη φοροδοτική τους ικανότητα, αφού προβλέπει περιπτώσεις έκπτωσης 50% ή ακόμα και 100% επί του βεβαιωθέντος ΕΝΦΙΑ, συνεκτιμώντας για τη χορήγησή της, μεταξύ άλλων κριτηρίων, και το συνολικό φορολογητέο οικογενειακό εισόδημα (άρθρο 7 παρ. 1 και 2 αντίστοιχα ν. 4223/2013, όπως αμφότερες οι διατάξεις ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της προσβαλλόμενης πράξης), ενώ παράλληλα και όπως κρίθηκε (πλειοψηφία 17-2) με την υπ' αριθμ. 532/2015 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 11 της απόφασης) για την περίπτωση του φόρου ακίνητης περιουσίας (ΦΑΠ), η μη συνεκτίμηση, κατά την επιβολή του φόρου, της ύπαρξης ή μη εισοδήματος από το βαρυνόμενο ακίνητο **δε συνιστά, μόνη**

αυτή, παράβαση της συνταγματικής αρχής της ίσης, αναλόγως της φοροδοτικής ικανότητας εκάστου, επιβαρύνσεως (πρβλ. επίσης ΟΛΣΤΕ 1972/2012 (πλειοψηφία 28-11), σκέψη 16 - ΕΕΤΗΔΕ· ΟΛΣΤΕ 3342/2013 (πλειοψηφία 28-11), σκέψη 16 - ΕΕΤΗΔΕ· ΟΛΣΤΕ 3343/2013 (πλειοψηφία 28-11), σκέψη 18 - ΕΕΤΗΔΕ· ΟΛΣΤΕ 3344/2013 (πλειοψηφία 28-11), σκέψη 20 - ΕΕΤΗΔΕ· ΟΛΣΤΕ 3345-3349/2013 (πλειοψηφία 28-11), σκέψη 19 - ΕΕΤΗΔΕ), κάτι που θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι ισχύει και για την περίπτωση του ΕΝΦΙΑ, αφού και ο ΕΝΦΙΑ, όπως και ο ΦΑΠ, είναι φόρος επί της κατοχής ακίνητης περιουσίας. Για όλους τους παραπάνω λόγους, οι τρίτος και πέμπτος λόγοι της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι.

Ως προς τον τέταρτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της προσβαλλόμενης πράξης: «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1 και 4 ν. 4223/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της προσβαλλόμενης πράξης: «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.» Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 περ. Α' παρ. 1 εδ. α' και β' περ. α' ν. 4223/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της προσβαλλόμενης πράξης: «Α. Υπολογισμός του κύριου φόρου για τα κτίσματα. 1. Ο κύριος φόρος που αναλογεί στα δικαιώματα επί των κτισμάτων υπολογίζεται με βάση τη γεωγραφική θέση, την επιφάνεια, τη χρήση, την παλαιότητα, τον όροφο και τον αριθμό προσόψεων του κτίσματος. Ειδικότερα: α) Η γεωγραφική θέση του κτίσματος προσδιορίζει την τιμή ζώνης, στην οποία υπάγεται αυτό, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982 (Α' 43) και των αποφάσεων του Υπουργού Οικονομικών που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότησή του. Ανάλογα με την τιμή ζώνης που ισχύει **την 1^η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας**, γίνεται κατάταξη του κτίσματος σε αντίστοιχη φορολογική ζώνη (Φ.Ζ.).» Όπως ήδη εκτέθηκε παραπάνω, από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του ν. 4223/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της προσβαλλόμενης πράξης, προκύπτει ότι **κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ είναι η 1^η Ιανουαρίου εκάστου έτους** (φορολογικού).

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 1 παρ. 3 ν. 4223/2013, όπως ίσχυε κατά την 1.1.2016 (κρίσιμη ημερομηνία, 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, περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 5 παρ. 2 ν. 4223/2013, όπως ίσχυε κατά την 1.1.2016 (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 τέταρτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι η επιβολή σε βάρος του συμπληρωματικού, πέραν του κυρίου, ΕΝΦΙΑ συνιστά διπλή φορολόγηση, που απαγορεύεται από το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος. 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 υποκείμενου 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 τέταρτος λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 27.9.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, **και την επικύρωση** της πράξης διοικητικού προσδιορισμού ΕΝΦΙΑ έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού με αριθμό δήλωσης ΕΝΦΙΑ/28.8.2016 και αριθμό ειδοποίησης

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 συνολικού ποσού 5.066,60 €.

Έτος 2016:

Ενιαίος φόρος ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) έτους 2016: 5.066,60 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την υπ' αριθμ. ειδοποίησης Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου ν. 4223/2013 Έτους 2016 της Γ.Γ.Δ.Ε..

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 ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2
ΙΩΑΝΝΗΣ ΚΑΜΠΟΣΟΣ**

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.