



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Θεσσαλονίκη, 17-03-2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Διεύθυνση Επίλυσης διαφορών

Αριθμός απόφασης: 215

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333245

ΦΑΞ : 2313333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

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

δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-04-2015 (ΦΕΚ Β΄ 815/07-05-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β΄ 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του - ΑΦΜ κατά της με αριθμό ειδοποίησης-2015 (αρ. χρηματικού καταλόγου) Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου ΕΝ.Φ.Ι.Α. φορολογικού έτους 2015 του Υπουργείου Οικονομικών, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τη με αριθμό ειδοποίησης-2015 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α. φορολογικού έτους 2015 του Υπουργείου Οικονομικών δυνάμει της υπ' αρ. δήλωσης, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της φορολογικής αρχής διά της από Εισήγησης της Δ.Ο.Υ., με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

6. Την από εισήγηση του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.

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

Με την με αριθμό ειδοποίησης-2015 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α. φορολογικού έτους 2015 (αρ. χρηματικού καταλόγου) του Υπουργείου Οικονομικών προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό πληρωμής εκ 387,44 €, δυνάμει της υπ' αρ. δήλωσης.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προβαλλόμενης πράξης διοικητικού προσδιορισμού Ε.Ν.Φ.Ι.Α. του Υπουργείου Οικονομικών, προβάλλοντας άμεσα ή έμμεσα τους παρακάτω λόγους:

1. Προσβολή της αρχής της προηγούμενης ακρόασης του διοικουμένου

➤ Έκδοση δυσμενούς εκτελεστής ατομικής διοικητικής πράξης, κατά παράβαση του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος, χωρίς δηλαδή να κληθεί ο προσφεύγων να δώσει εξηγήσεις ή να προβάλλει αντιρρήσεις.

➤ Μονομερής και αυθαίρετη, από το Δημόσιο, διόρθωση ή συμπλήρωση σφαλμάτων ή παραλείψεων σε στοιχεία των δηλώσεων ακινήτων (Ε9) του προσφεύγοντος.

2. Άκυρη η προσαλλόμενη Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου λόγω μη αναπροσαρμογής των αντικειμενικών αξιών ακινήτων

➤ Παράνομη η παράλειψη έκδοσης κανονιστικής πράξης, από τη Διοίκηση, για αναπροσαρμογή

των αντικειμενικών αξιών των ακινήτων της χώρας, βάσει του άρθρου 41 παρ. 1 του Ν. 1249/1982, εντός δύο ετών (το βραδύτερο) από τον τελευταίο καθορισμό τους κατά το έτος 2007.

➤ Η Ολομέλεια του Συμβουλίου της Επικρατείας, με την υπ' αρ. 4003/14 απόφασή του, αφού διαπίστωσε την παραπάνω παράνομη παράλειψη, χορήγησε στη διοίκηση εξάμηνη προθεσμία να προβεί σε αναπροσαρμογή των αντικειμενικών αξιών, η οποία (προθεσμία) παρήλθε άπρακτη.

➤ Η μη αναπροσαρμογή των αντικειμενικών αξιών των ακινήτων αντίκειται στη συμμετοχή κάθε πολίτη στα δημόσια βάρη αναλόγως της φοροδοτικής του ικανότητας, βάσει του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος και στην αρχή της χρηστής διοίκησης.

3. Παραβίαση του εσωτερικού, ευρωπαϊκού και διεθνούς δικαίου

➤ Το δικαίωμα στην ιδιοκτησία προβλέπεται από τα άρθρα 1 και 6 παρ. 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ και το άρθρο 17 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων των Ηνωμένων Εθνών

➤ Η ακίνητη περιουσία των πολιτών προστατεύεται από τα άρθρα 21 παρ. 4 και 17 παρ. 1 του Συντάγματος

➤ Η επιβολή φόρου επιτρέπεται μόνο εάν και στο βαθμό που υφίσταται φοροδοτική ικανότητα, η οποία μπορεί να συναχθεί περιοριστικά από το εισόδημα, την περιουσία, τις δαπάνες και τις συναλλαγές, δη τα στοιχεία που αποτελούν αντικείμενο φορολόγησης βάσει του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος.

➤ Η φοροδοτική ικανότητα, που προβλέπεται από το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος, διασφαλίζει το ελάχιστο όριο αξιοπρεπούς, βάσει του άρθρου 2 παρ. 1 του Συντάγματος, διαβίωσης του πολίτη, ανάλογα με την εκάστοτε οικονομική και κοινωνική συγκυρία.

➤ Ο Ε.Ν.Φ.Ι.Α. συνιστά αυτοτελή φορολόγηση της ακίνητης περιουσίας, ως συνέχεια του ΤΑΠ, ΦΜΑΠ, ΕΤΑΚ, αλλά και υποκατάστατο του ΕΕΤΗΔΕ, που από τη μεν Ολομέλεια του ΣτΕ (ΟλΣτΕ 1972/2012) κρίθηκε ως κατ' εξαίρεση ανεκτός συνταγματικά φόρος, υπό την προϋπόθεση ότι θα παρέμενε έκτακτη φορολογία, από το δε Άρειο Πάγο κρίθηκε αντισυνταγματικός.

4. Παραβίαση των εγγυήσεων προστασίας της ιδιοκτησίας

➤ Αντισυνταγματική (κατά παράβαση των άρθρων 4 παρ. 5 και 17 του Συντάγματος) και υπέρμετρη επιβάρυνση της ιδιοκτησίας η φορολόγησης της απρόσοδης ακίνητης περιουσίας, δηλαδή ακινήτων μη ηλεκτροδοτούμενων, υπό ανέγερση, σεισμόπληκτων, ερειπωμένων, κατεστραμμένων, επίδικων και υπό καθεστώς αναγκαστικής απαλλοτρίωσης.

➤ Στην προκειμένη περίπτωση, παράνομη η επιβολή Ε.Ν.Φ.Ι.Α. ακινήτου συνιδιοκτησίας του προσφεύγοντος επί της οδού, ανεκμετάλλετου και μη ηλεκτροδοτούμενου.

5. Παραβίαση της αρχής της ίσης μεταχείρισης

➤ Αντισυνταγματική (αντίθετη με τα άρθρα 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος) η διάταξη του άρθρου 2 του Ν. 4223/2013 που ορίζει μικρότερους συντελεστές Ε.Ν.Φ.Ι.Α. στους επικαρπωτές απ' ότι στους ψιλούς κυρίους.

1. Ως προς τον ισχυρισμό περί προσβολής της προηγούμενης ακρόασης του διοικούμενου

Επειδή, το άρθρο 6 του Ν. 4223/2013 «Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων και άλλες διατάξεις» ορίζει ότι : «1. Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. προσδιορίζεται με πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου που εκδίδεται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με το άρθρο 31 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013, Α' 170). 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) για τα νομικά πρόσωπα, οι δηλώσεις των ετών 2013 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. 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 1.1.2014 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...».

Επειδή, το άρθρο 32 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι «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 διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. 3. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει το φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέρχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου».

Επειδή, το άρθρο 28 παρ. 1 του παραπάνω νόμου ορίζει ότι «Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. ... Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης».

Επειδή, το άρθρο 1 της ΠΟΛ. 1209/19-09-2014 «Εκκαθάριση ΕΝ.Φ.Ι.Α. έτους 2014» ορίζει ότι : «1. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες, μετά την τροποποίηση του Ν. 4223/2013 με τις διατάξεις του δέκατου όγδοου άρθρου του Ν. 4286/2014, απαιτείται νέα εκκαθάριση ΕΝ.Φ.Ι.Α. έτους 2014, εκδίδεται πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α. έτους 2014, σύμφωνα με το συνημμένο

υπόδειγμα, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της παρούσας. Η ίδια πράξη εκδίδεται και σε κάθε περίπτωση εκκαθάρισης ΕΝ.Φ.Ι.Α. μετά από εμπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση... 6. Η Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (Δ.ΗΛΕ.Δ.), πραγματοποιεί την εκκαθάριση των δηλώσεων και εκδίδει τις Πράξεις Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου..».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Στις-2015 εκδόθηκε από το Υπουργείο Οικονομικών η με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α φορολογικού έτους 2015 (με αριθμό χρηματικού καταλόγου), δυνάμει της υπ' αρ. δήλωσης ΕΝ.Φ.Ι.Α. και των στοιχείων ακινήτων αυτής, όπως δηλώθηκαν στο Ε9 του προσφεύγοντος.
- Η ανωτέρω πράξη, ως πράξη διοικητικού προσδιορισμού, που εδράζεται στη φορολογική δήλωση του προσφεύγοντος, δεν αποτελεί προϊόν φορολογικού ελέγχου και προσδιορισμού φόρου υπό την έννοια του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013, ώστε να χρήζει κοινοποίησης σημειώματος ελεγκτικών διαπιστώσεων.
- Σε κάθε περίπτωση διαπίστωσης λάθους στα δηλωθέντα στοιχεία ακινήτων, ο προσφεύγων είχε τη δυνατότητα να προβεί ηλεκτρονικά σε διορθώσεις της υποβληθείσας δήλωσης στοιχείων ακινήτων (Ε9) με υποβολή εμπρόθεσμη τροποποιητικής δήλωσης.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί προσβολής της προηγούμενης ακρόασης του διοικούμενου προβάλλεται αλυσιτελώς, και απορρίπτεται ως αβάσιμος.

2. Ως προς τον ισχυρισμό περί άκυρης της προσβαλλόμενης Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου λόγω μη αναπροσαρμογής των αντικειμενικών αξιών ακινήτων

Επειδή, το άρθρο 4 παρ. 1 του Ν. 4223/2013, για τον υπολογισμό του ΕΝ.Φ.Ι.Α. παραπέμπει στις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν. 1249/1982 περί αντικειμενικού τρόπου προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων και στις αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότησή του.

Επειδή, το άρθρο 41 του Ν. 1249/1982 ορίζει ότι : «1. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας των ακινήτων που μεταβιβάζονται με αντάλλαγμα ή αιτία θανάτου, δωρεάς ή προίκα, λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης, που είναι καθορισμένες από πριν κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ' είδος ακινήτου, όπως αστικό ακίνητο, μονοκατοικία, διαμέρισμα, κατάστημα, αγρόκτημα και άλλα. Οι τιμές εκκίνησης αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων, όπως για τα διαμερίσματα η παλαιότητα, η θέση στο οικοδομικό τετράγωνο ή στον όροφο της πολυκατοικίας, για τα καταστήματα η εμπορικότητα δρόμου, το πατάρι, το υπόγειο, για τα αγροκτήματα η καλλιεργητική αξία, η τουριστική ή παραθεριστική σημασία και άλλα. Οι τιμές εκκίνησης και οι

συντελεστές αυξομειώσής τους θα καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών ... 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, η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ. 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση και με βάση τα παραπάνω, για τον προσδιορισμό του ΕΝ.Φ.Ι.Α. η Διοίκηση υποχρεούται, μεταξύ των άλλων, και σε εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 41 του Ν. 1249/1982, καθώς και των εν ισχύ αποφάσεων του Υπουργού Οικονομικών περί αναπροσαρμογής των αντικειμενικών αξιών των ακινήτων.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί άκυρης της προσβαλλόμενης Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου λόγω μη αναπροσαρμογής των αντικειμενικών αξιών ακινήτων απορρίπτεται ως παρελκυστικά προβαλλόμενος και ουσιαστικά αβάσιμος.

3. Ως προς τον ισχυρισμό περί παραβίασης του εσωτερικού, ευρωπαϊκού και διεθνούς δικαίου

Επειδή, το άρθρο 4 του Συντάγματος ορίζει ότι : «1. Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου...5. Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους».

Επειδή, το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζει ότι : «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, νομολογιακά (ΟΛΣΤΕ 532/2015) έχει κριθεί ότι : «Από τις ως άνω διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος, σε συνδυασμό με το άρθρο 78 παρ. 1 αυτού, που καθορίζει τα στοιχεία που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο φορολογικής επιβαρύνσεως (εισόδημα, περιουσία, δαπάνες ή συναλλαγές), ο νομοθέτης είναι κατ' αρχήν ελεύθερος να καθορίζει τις διάφορες μορφές των οικονομικών επιβαρύνσεων για τη δημιουργία δημοσίων εσόδων προς

κάλυψη των δαπανών του Κράτους, που δύνανται να επιβληθούν στους βαρυνόμενους πολίτες με διάφορους τρόπους, περιορίζεται, όμως, από ορισμένες γενικές αρχές, με τις οποίες επιδιώκεται από τον συνταγματικό νομοθέτη η πραγμάτωση των κανόνων της φορολογικής δικαιοσύνης και του κράτους δικαίου γενικότερα. Οι αρχές αυτές είναι συγκεκριμένα η καθολικότητα της επιβαρύνσεως και η ισότητα αυτής έναντι των βαρυνομένων, εξειδικευόμενη με τον, κατ' αρχήν, βάσει ορισμένης φοροδοτικής ικανότητας, καθορισμό του φορολογικού βάρους, το οποίο, πάντως, επιβάλλεται επί συγκεκριμένης και εξ αντικειμένου οριζόμενης φορολογητέας ύλης, που μπορεί, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, να είναι το εισόδημα, η περιουσία, οι δαπάνες ή οι συναλλαγές. Κατά την έννοια δε των ίδιων ως άνω συνταγματικών διατάξεων, ο φόρος δεν αποκλείεται να βαρύνει ορισμένο μόνο κύκλο προσώπων ή πραγμάτων, εφόσον πλήττει ορισμένη φορολογητέα ύλη, η οποία, κατ' αυτό τον τρόπο, επιτρέπει την επιβάρυνση του συγκεκριμένου αυτού κύκλου φορολογουμένων βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων που τελούν σε συνάφεια με το ρυθμιζόμενο θέμα (βλ. ΣτΕ 2527-2531/2013, 3342-3349/2013 Ολ., 1972/2012 Ολ., 2469-2471/2008 Ολ., 2113/1963 Ολ.)».

Επειδή, σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης του εσωτερικού, ευρωπαϊκού και διεθνούς δικαίου είναι αόριστος, αθεμελίωτος και απορρίπτεται ως αβάσιμος.

4. Ως προς τον ισχυρισμό περί παραβίασης των εγγυήσεων προστασίας της ιδιοκτησίας

Επειδή, το άρθρο 17 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζει ότι : «Η ιδιοκτησία τελεί υπό την προστασία του Κράτους, τα δικαιώματα όμως που απορρέουν από αυτή δεν μπορούν να ασκούνται σε βάρος του γενικού συμφέροντος».

Επειδή, το άρθρο 1 παρ. 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της Ευρωπαϊκής Συμβάσεως για την προστασία των δικαιωμάτων του ανθρώπου και των θεμελιωδών ελευθεριών (Ε.Σ.Δ.Α.), που κυρώθηκε μαζί με τη Σύμβαση με το άρθρο πρώτο του ν.δ. 53/1974 (Α' 256), ορίζει ότι : «Παν φυσικό ή νομικόν πρόσωπον δικαιούται σεβασμού της περιουσίας του. Ουδείς δύναται να στερηθή της ιδιοκτησίας αυτού ειμή δια λόγους δημοσίας ωφελείας και υπό τους προβλεπόμενους υπό του νόμου και των γενικών αρχών του διεθνούς δικαίου όρους. Αι προαναφερόμεναι διατάξεις δεν θίγουν το δικαίωμα παντός Κράτους όπως θέση εν ισχύ νόμους ους ήθελε κρίνει αναγκαίον προς ρύθμισιν τα χρήσεως αγαθών συμφώνως προς δημόσιον συμφέρον ή προς εξασφάλισιν της καταβολής φόρων ή άλλων εισφορών ή προστίμων».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η επιβολή της ως άνω φορολογικής επιβαρύνσεως είναι συνταγματικά ανεκτή και συμβατή με το δίκαιο της Ε.Σ.Δ.Α. (πρβλ. τις υπ' αριθμ. 3342-5/2013 και 1972/2012 ΟΛΣΤΕ) . Και τούτο γιατί η εκπλήρωση των φορολογικών και λοιπών δημοσιονομικών βαρών εκ μέρους των κατόχων περιουσίας αποτελεί συνταγματική υποχρέωση, απορρέουσα από τα άρθρα 4 και 78 του Συντάγματος, αλλά συγχρόνως και ένα συμβατό προς την Ε.Σ.Δ.Α. περιορισμό της ιδιοκτησίας και της περιουσίας τους γενικότερα για λόγους δημόσιας ωφέλειας. Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, αν συντρέχουν λόγοι δημόσιου συμφέροντος, είναι επιτρεπτή η θέσπιση από το νομοθέτη ρυθμίσεων, οι οποίες έχουν ως αποτέλεσμα τη μείωση της περιουσίας που καταρχήν προστατεύεται από τις εν λόγω διατάξεις, εφόσον οι ρυθμίσεις αυτές είναι πρόσφορες για την εξυπηρέτηση του επιδιωκόμενου δημόσιου σκοπού και συμβατές με την αρχή της αναλογικότητας (**ΟΛΣΤΕ 3173/2014**).

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία (ΟΛΣΤΕ 532/2015), με τις ανωτέρω διατάξεις, με τις οποίες κατοχυρώνεται ο σεβασμός της περιουσίας του προσώπου, αναγνωρίζεται παράλληλα η εξουσία των Κρατών προς επιβολή φόρων και θέσπιση μέτρων προς εξασφάλιση της καταβολής τους. Τα Κράτη διαθέτουν ευρύτατη εξουσία ως προς τον προσδιορισμό των φόρων και τους τρόπους εισπράξεώς τους κατ' εκτίμηση των πολιτικών, οικονομικών και κοινωνικών προβλημάτων τους. Όμως, εφόσον η επιβολή φορολογίας αποτελεί επέμβαση στην περιουσία του προσώπου, πρέπει η σχετική ρύθμιση να αποτελεί μια δίκαιη ισορροπία μεταξύ των απαιτήσεων του δημοσίου συμφέροντος και των επιταγών προστασίας των ανθρωπίνων δικαιωμάτων υπό την έννοια της υπάρξεως αναλογίας μεταξύ χρησιμοποιούμενων μέσων και επιδιωκόμενων σκοπών.

Περαιτέρω, ο νομοθέτης, θεσπίζοντας τον επίδικο φόρο ακίνητης περιουσίας, απέβλεψε, επιτρεπτώς κατά το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, στη φοροδοτική ικανότητα που απορρέει από αυτή καθεαυτή την κατοχή της ακίνητης περιουσίας ως φορολογητέας ύλης (άλλως, πηγής πλούτου) διαφορετικής από το εισόδημα, δοθέντος ότι, κατά τη συνταγματική αυτή διάταξη, αντικείμενο φορολογικής επιβαρύνσεως μπορούν να αποτελέσουν όχι μόνο το εισόδημα, αλλά αυτοτελώς, και η περιουσία, οι δαπάνες ή οι συναλλαγές. Ως εκ τούτου, ούτε η ύπαρξη προσόδου από το συγκεκριμένο ακίνητο αποτελεί προϋπόθεση ή κριτήριο υπαγωγής στον ΕΝ.Φ.Ι.Α., ούτε η μη συνεκτίμηση κατά την επιβολή του επίδικου φόρου της ύπαρξης ή μη εισοδήματος από το βαρυνόμενο ακίνητο συνιστά παράβαση της συνταγματικής αρχής της ίσης, αναλόγως της φοροδοτικής ικανότητας εκάστου, επιβαρύνσεως.

Επειδή, το άρθρο 1 παρ. 1 του Ν. 4223/2013 ορίζει ότι «1. Από το έτος 2014 και για κάθε επόμενο έτος επιβάλλεται *Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.)* στα δικαιώματα της παραγράφου 2 του παρόντος, σε ακίνητα που βρίσκονται στην Ελλάδα και ανήκουν σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή κάθε είδους νομικές οντότητες την 1^η Ιανουαρίου κάθε έτους. 2. Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. επιβάλλεται στα εμπράγματα δικαιώματα της πλήρους κυριότητας, της ψιλής κυριότητας, της

επικαρπίας, της οίκησης και της επιφάνειας επί του ακινήτου... 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. 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, με βάση την αρχή της νομιμότητας, η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται τόσο από τις διατάξεις των άρθρων 4 και 5 του Ν. 4223/2013 που ορίζουν τον τρόπο υπολογισμού του ΕΝ.Φ.Ι.Α. όσο και από τη διάταξη του άρθρου 7 του ανωτέρω νόμου, στον οποίο απαριθμούνται περιοριστικά οι προϋποθέσεις χορήγησης έκπτωσης του φόρου. Στις διατάξεις αυτές δεν προβλέπεται η μη υπαγωγή στον φόρο απρόσοδου ακινήτου (ακινήτου μη ηλεκτροδοτούμενου) ή μηδενικός συντελεστής για αυτό.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παράνομης, ως αντισυνταγματικής, επιβολής του τέλους επιτηδεύματος στερείται βασιμότητας, δεν γίνεται αποδεκτός.

5. Ως προς τον ισχυρισμό περί παραβίασης της ίσης μεταχείρισης

Επειδή, όπως συνάγεται από τις συνταγματικές διατάξεις των άρθρων 4 παρ. 1, 5 και 78 παρ 1, ο νομοθέτης, είναι κατ' αρχήν ελεύθερος να διαμορφώνει το οικείο φορολογικό σύστημα και να καθορίζει τον ενδεδεδειγμένο τρόπο φορολογήσεως διαφόρων στοιχείων, περιορίζεται, ωστόσο, από τις αρχές της νομιμότητας, της ισότητας, της καθολικότητας της φορολογικής επιβάρυνσης, της φορολογικής δικαιοσύνης και της χρηστής διοίκησης.

Επειδή, το άρθρο 2 παρ. 4 του Ν. 4223/2013 ορίζει ρητά τα ποσοστά του φόρου που αναλογούν στο δικαίωμα της επικαρπίας επί του ακινήτου καθώς και στο δικαίωμα της ψιλής κυριότητας, με γνώμονα την ηλικία του επικαρπωτή και κατά συνέπεια τη διάρκεια χρήσης και κάρπωσης των ωφελειών του ακινήτου. Όσο αυξάνει η ηλικία του επικαρπωτή, τόσο μειώνεται η διάρκεια άσκησης του δικαιώματος της επικαρπίας και ως εκ τούτου η φορολογική επιβάρυνση του επικαρπωτή.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του περί παραβίασης της ίσης μεταχείρισης είναι αίολος και απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη απόρριψη της υπ' αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του
- Α.Φ.Μ. ως προς την από και με αριθμό ειδοποίησης Πράξης
Διοικητικού Προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α. (αρ. χρηματικού καταλόγου) του Υπουργείου
Οικονομικών, με βάση την υπ' αρ. Δήλωση Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων
φορολογικού έτους 2015.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2015

Κύριος Φόρος	387,44 €
Συμπληρωματικός Φόρος	0,00 €
Συνολικό ποσό καταβολής ΕΝ.Φ.Ι.Α.	387,44 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την με αριθμ. ειδοπ. Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου
ν.4223/2013 έτους 2015 της Γ.Γ.Δ.Ε. και αρ. χρηματικού καταλόγου

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ, ΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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