



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Θεσσαλονίκη, 21-1-2019

Αριθμός Απόφασης: 129

Ταχ. Δ/ση : Εγνατίας 45
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Την από **27-09-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, **ΑΦΜ**, κατοίκο....., επί της οδού, Τ.Κ., κατά της από 28/08/2018 με αρ. ειδοποίησης και αρ. δήλωσης/2018, πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου Ν.4223/2013

5. Την ως άνω πράξη της Α.Α.Δ.Ε.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **27-09-2018** 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ. ειδοποίησης και με ημερομηνία έκδοσης 28-08-2018 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου ν. 4223/2013 (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς έτους 2018 καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ιδιοκτησίας ακινήτων ύψους **799,00€**.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου ν. 4223/2013 (ΕΝ.Φ.Ι.Α.), προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Η προσαλλόμενη πράξη είναι άκυρη λόγω μη αναπροσαρμογής των αντικειμενικών αξιών των ακινήτων και λόγω μη έκδοσης απόφασης περί διάκρισης χώρων κύριας και βοηθητικής χρήσης.
2. Παραβίαση της συνταγματικής αρχής της αναλογικής ισότητας στα δημόσια βάρη.
3. Παραβίαση της συνταγματικής αρχής της απαγόρευσης της διπλής φορολόγησης.
4. Παραβίαση των εγγυήσεων προστασίας της ιδιοκτησίας. Αντισυνταγματικό δημοτικό αποτέλεσμα του ΕΝ.Φ.Ι.Α.
5. Αρχή περί μη επιβολής φόρου σε απρόσοδη περιουσία. Παραβίαση του Εσωτερικού, του Ευρωπαϊκού και του Διεθνούς Δικαίου.
6. Ευθύνη των οργάνων της Διοίκησης για τη νομιμότητα των πράξεών τους. Παραβίαση αρχής της νομιμότητας, της χρηστής διοίκησης, της καλής πίστης, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη, της αναλογικότητας και της ισότητας. Κατά την επιμέτρηση του ΕΝ.Φ.Ι.Α. η Διοίκηση υπερβαίνει τα όρια της διακριτικής της ευχέρειας.
7. Αυθαίρετος και εσφαλμένος ο υπολογισμός του φόρου καθώς τα μοναδικά κριτήρια υπολογισμού του είναι τα τετραγωνικά μέτρα και η φορολογική ζώνη, κριτήρια που δεν είναι αντικειμενικά. Επίσης επιβάλλεται φόρος όχι επί της περιουσίας, αλλά με αφορμή την ύπαρξη ιδιοκτησίας. Επομένως ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. βασίζεται σε χρήση απρόσφορων κριτηρίων φοροδοτικής ικανότητας.
8. Τα μνημόνια επί των οποίων στηρίχθηκε ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. είναι παράνομα και αντισυνταγματικά και κατά συνέπεια και ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. και όσοι επιβάλλουν και εφαρμόζουν παράνομες πράξεις παρανομούν.

9. Ένσταση περί μη ενεργητικής νομιμοποίησης για την είσπραξη των Δημοσίων Εσόδων και του ΕΝ.Φ.Ι.Α. από την Α.Α.Δ.Ε.

Ως προς τον πρώτο και έβδομο ισχυρισμό περί ακυρότητας επιβολής του ΕΝ.Φ.Ι.Α. λόγω μη αναπροσαρμογής των αντικειμενικών αξιών και λόγω των εσφαλμένων κριτηρίων υπολογισμού του.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ. 1,2 ,3 και 4 του Ν.4223/2013 «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 ,...

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 1η 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 περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 4 του ν. 4223/2013, όπως ίσχυαν κατά την 01/01/2018 «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.)... 2. Για τον υπολογισμό του κύριου φόρου, με βάση τα κριτήρια της προηγούμενης παραγράφου, καθορίζονται συντελεστές ως εξής:

α) Βασικός Φόρος (Β.Φ.) ανά φορολογική ζώνη (Φ.Ζ.), όπως αυτή αντιστοιχεί στην τιμή ζώνης.

Β. Υπολογισμός κύριου φόρου για οικόπεδα και γήπεδα
Ο κύριος φόρος που αναλογεί στα δικαιώματα επί των γηπέδων εντός σχεδίου πόλης ή οικισμού (οικόπεδα) ή των γηπέδων εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμού (γήπεδα) υπολογίζεται σύμφωνα με τις επόμενες παραγράφους. 1 Ειδικότερα για τα οικόπεδα: α) [...]. γ) γ) Η φορολογητέα αξία του οικοπέδου ισούται με το γινόμενο του συντελεστή οικοπέδου, της συνολικής τιμής εκκίνησης του οικοπέδου, του συντελεστή πρόσοψης και της επιφάνειας του οικοπέδου. Για τον υπολογισμό της φορολογητέας αξίας, εφαρμόζονται τα εξής: αα) Ο συντελεστής οικοπέδου (Σ.Οικ.), η συνολική τιμή

εκκίνησης του οικοπέδου, καθώς και ο συντελεστής αξιοποίησης οικοπέδου (Σ.Α.Ο.), για τον υπολογισμό της συνολικής τιμής εκκίνησης του οικοπέδου, λαμβάνονται όπως ορίζονται κάθε φορά στις αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 41 του ν. [1249/1982](#), ανεξάρτητα αν ο συντελεστής δόμησης που ισχύει για τα ακίνητα είναι διαφορετικός από το Σ. Α.Ο....».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 41 παρ. 1 και 2 του ν. 1249/1982, όπως ίσχυαν κατά την 01/01/2018 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ έτους 2018): «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 καθορίζονται α) [...], β) κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια σχετική με την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου. γ) Η εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου και για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζόμενων εκτός σχεδίου ακινήτων.

Με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών καθορίζεται ο χρόνος έναρξης ισχύος των διατάξεων του παρόντος άρθρου σε ολόκληρη τη χώρα ή ορισμένες περιοχές αυτής ή πόλεις και για όλα τα ακίνητα ή για ορισμένη κατηγορία τούτων.

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1113/2018 αναπροσαρμόστηκαν οι τιμές του συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, οι οποίες ισχύουν για τον ΕΝΦΙΑ του 2018 σύμφωνα με την παρ. 1 του αρ. 126 του ν. 4549/2018, ο οποίος τροποποίησε τον ν. 4223/2013.

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&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, για τον προσδιορισμό του ΕΝΦΙΑ, η Διοίκηση υποχρεούται, σύμφωνα με το αρ. 4 του ν. 4223/2013, μεταξύ άλλων και σε εφαρμογή των διατάξεων του αρ. 41 του ν. 1249/1982 περί αντικειμενικού τρόπου προσδιορισμού της

φορολογητέας αξίας των ακινήτων, καθώς και των εν ισχύ αποφάσεων του Υπουργού Οικονομικών περί αναπροσαρμογής των αντικειμενικών αξιών.

Επειδή, ο υπολογισμός του ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων έγινε με βάση τις ισχύουσες διατάξεις του Ν. 4223/2013 (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) και τις υποβληθείσες δηλώσεις ακίνητης περιουσίας Ε9.

Κατά συνέπεια οι ως άνω ισχυρισμοί απορρίπτονται.

Ως προς το δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό της παραβίασης της εφαρμογής της αναλογικής ισότητας στα δημόσια βάρη και της αρχής απαγόρευσης της διπλής φορολογίας.

Επειδή, κατά το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος: «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους». Καθ' ερμηνεία της εν λόγω συνταγματικής διάταξης, γίνεται παγίως δεκτό ότι από τη διάταξη αυτή, με την οποία θεσπίζεται η αρχή της φορολογικής ισότητας και της καθολικότητας του φόρου, **δεν αποκλείεται** η διαφορετική φορολογική μεταχείριση κατηγοριών φορολογουμένων, εφ' όσον η μεταχείριση αυτή δεν είναι αυθαίρετη, αλλά στηρίζεται σε γενικά και αντικειμενικά κριτήρια ανταποκρινόμενα στις ιδιαίτερες συνθήκες κάθε κατηγορίας, ενόψει και των εκάστοτε κοινωνικοοικονομικών συνθηκών (βλ. ΟΛΣΤΕ 3342-5/2013, 1685/2013, 1972/2012, 1285,1286/2012, [2469-2471/2008](#), ΣΤΕ 2116/12, 693/2011, 3485/2007 κλπ.).

Επειδή ο νομοθέτης με την επιβολή του ΕΝΦΙΑ επί της περιουσίας απέβλεψε επιτρεπώς κατά το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, στην φοροδοτική ικανότητα που απορρέει από αυτή καθεαυτή την κατοχή της ακίνητης περιουσίας, ως φορολογητέας ύλης διαφορετικής από το εισόδημα, δοθέντος ότι, κατά την συνταγματική αυτή διάταξη, αντικείμενο φορολογικής επιβαρύνσεως μπορούν να αποτελέσουν όχι μόνον το εισόδημα, αλλά, αυτοτελώς, και η περιουσία, οι δαπάνες ή οι συναλλαγές (ΣΤΕ 532/2015, 3342-3349/2013, 1972/2012).

Επειδή, προβάλλεται από την αντίδικο πλευρά ότι με την επιβολή του ΕΝΦΙΑ, παραβιάζεται η αρχή της φορολογικής ισότητας, επειδή επιβαρύνονται οι ιδιοκτήτες ακινήτων έναντι των άλλων φορολογουμένων, ήτοι αυτών που δεν διαθέτουν ακίνητη περιουσία. Όμως, η φορολόγηση της περιουσίας προβλέπεται στο άρθρο 78§1 του Συντάγματος ρητά και διακεκριμένα από άλλα αντικείμενα φορολόγησης, ο δε νομοθέτης, όπως είχε ευχέρεια, έκρινε (επιτρεπώς κατά τα λεχθέντα) στη δεδομένη χρονική στιγμή ότι οι ιδιοκτήτες (ή επικαρπωτές) των βαρυνόμενων ακινήτων πρέπει να συνεισφέρουν στα κοινά βάρη, κατά τις ειδικότερες διακρίσεις που διέλαβε στις οικείες διατάξεις.

Κατά συνέπεια, καμία παραβίαση της αρχής της ισότητας δεν συντρέχει εν προκειμένω, αφού τα κριτήρια που χρησιμοποιεί ο νομοθέτης ανταποκρίνονται στις ιδιαίτερες συνθήκες κάθε κατηγορίας φορολογουμένων, ήτοι στη συγκεκριμένη περίπτωση, των κατεχόντων ακίνητη περιουσία και των μη κατεχόντων. Απεναντίας, η όμοια φορολογική μεταχείριση των κατεχόντων με αυτούς που δεν κατέχουν ακίνητη περιουσία δεν θα ήτο επιτρεπτή σε κάθε περίπτωση, καθόσον, κατά πάγια νομολογία, δεν είναι συνταγματικά ανεκτή (ως αντιβαίνουσα στην αρχή της ισότητας) η ενιαία μεταχείριση προσώπων που τελούν υπό διαφορετικές συνθήκες, ως οι προαναφερθείσες κατηγορίες φορολογουμένων (ΟΛΣΤΕ 988/2014, 1285,1286/2012, [2396/2004](#), [2180/2004](#), [1252 - 1253/2003](#)).

Επειδή, όπως γίνεται παγίως δεκτό από τη νομολογία, επιτάσσοντας ο συνταγματικός νομοθέτης (άρθρα 4 παρ. 1 και 5 και 78 παρ. 1) να συνεισφέρουν οι πολίτες στα δημόσια βάρη αναλόγως της φοροδοτικής τους ικανότητας, παρέχει ταυτοχρόνως ευρεία ευχέρεια στον κοινό νομοθέτη να διαμορφώνει το εκάστοτε κατάλληλο φορολογικό σύστημα προς επιβολή και είσπραξη των φορολογικών επιβαρύνσεων, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές ρυθμίσεις γίνονται βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων, καθώς και να φορολογεί ή να μη φορολογεί ορισμένη κατηγορία προσώπων, εκτιμώντας τις εκάστοτε κρατούσες κοινωνικοοικονομικές συνθήκες (ΣΤΕ 2975/2011, 3028/2009, 3485/2007 κ.α.).

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 & 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, βάσει δικαστηριακής και διοικητικής νομολογίας, γίνεται δεκτό ότι η αποφυγή της διπλής φορολογίας αποτελεί μεν αρχή της φορολογικής πολιτικής, δεν αποτελεί, όμως, συνταγματική επιταγή, της οποίας η παράβαση θα καθιστούσε ανεφάρμοστο τον τυχόν θεσπίζοντα αυτήν νόμο και, ως εκ τούτου, **όταν το ίδιο πρόσωπο υποβάλλεται για την ίδια φορολογητέα ύλη σε διάφορες φορολογίες βάσει διαφορετικών διατάξεων, δεν παραβιάζεται η αρχή της φορολογικής ισότητας** (ΣΤΕ 933, 934/1952, 924/1954, 1396/1956, 153/1960, 429-432/1986, 4071/1987 και Γνωμ. ΝΣΚ 634/2012, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γ.Γ.Δ.Ε. και κοινοποιήθηκε με τη με αριθ. ΠΟΛ. 1083/11-4-2013 εγκύκλιο ΥΠΟΙΚ).

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ, προβλέπεται ο προσδιορισμός κύριου και συμπληρωματικού φόρου, βάσει των διατάξεων των άρθρων 4 και 5 του ν. 4223/2013.

Κατά συνέπεια οι ως άνω ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό περί προστασίας της ιδιοκτησίας.

Επειδή, το δικαίωμα στην ιδιοκτησία στηρίζεται στις διατάξεις του άρθρου 17 παρ. 1 του ισχύοντος Συντάγματος, ενώ συγχρόνως κατοχυρώνεται και στο άρθρο 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της Ευρωπαϊκής Σύμβασης για τα Δικαιώματα του Ανθρώπου (Ε.Σ.Δ.Α.).

Ειδικότερα, σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 17 παρ. 1 του Συντάγματος : « *Η ιδιοκτησία τελεί υπό την προστασία του Κράτους, τα δικαιώματα όμως που απορρέουν από αυτή δεν μπορούν να ασκούνται σε βάρος του γενικού συμφέροντος.* »

Επίσης, με την διάταξη του άρθρου 1 παρ. 1 του πρώτου πρόσθετου πρωτοκόλλου της Σύμβασης της Ρώμης (Ε.Σ.Δ.Α.) « Δια την προάσπισιν των δικαιωμάτων του ανθρώπου και των θεμελιωδών ελευθεριών », ορίζεται ότι : « *Παν φυσικόν ή νομικόν πρόσωπον δικαιούται σεβασμού της περιουσίας του. Ουδείς δύναται να στερηθή της ιδιοκτησίας αυτού ει μη δια λόγους δημοσίας ωφελείας και υπό τους προβλεπομένους υπό του νόμου και των γενικών αρχών του διεθνούς δικαίου όρους. Αι προαναφερόμεναι διατάξεις δεν θίγουσι 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, 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' αριθ. 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 του Ε.Δ.Δ.Α., η επιβολή φορολογικών βαρών εμπίπτει στον σκληρό πυρήνα των προνομίων της δημόσιας εξουσίας, στον οποίο δεσπόζει η δημοσίου χαρακτήρα σχέση ανάμεσα στον φορολογούμενο και την κοινωνία (απόφαση της 12-7-2001 - Ferazzini κατά Ιταλίας, αρ. 29). Επίσης, το ως άνω Ευρωπαϊκό Δικαστήριο εκτιμά ότι, όταν το

Κράτος υιοθετεί μια φορολογική πολιτική, ο εθνικός νομοθέτης διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης, η δε σχετική νομοθεσία ελέγχεται μόνο υπό το πρίσμα ότι δεν στερείται λογικής βάσης και ότι υπάρχει μια λογική ισορροπία (χρυσή τομή) μεταξύ της προστασίας του γενικού συμφέροντος που επιτάσσει την πληρωμή των φόρων αφενός και της ατομικής περιουσίας αφετέρου. Ειδικότερα, πρέπει να υπάρχει μια λογική αναλογική σχέση των μέσων που χρησιμοποιούνται και του επιδιωκόμενου σκοπού.

Στο ζήτημα, όμως, του προσδιορισμού της δημόσιας ωφέλειας, η οποία είναι εκ φύσεως ευρεία, ο εθνικός νομοθέτης διαθέτει μεγάλη διακριτική ευχέρεια, προκειμένου να ασκεί κοινωνική και οικονομική πολιτική, ο δε ευρωπαίος δικαστής σέβεται τον τρόπο, με τον οποίο ο νομοθέτης αντιλαμβάνεται τις επιταγές της δημοσίας ωφέλειας, εκτός εάν αποδειχθεί ότι η κρίση του στερείται ορθολογικής βάσης (απόφαση της 23-10-1997 - National & Provincial Building Society κλπ. κατά Ηνωμένου Βασιλείου, αρ. 80, απόφαση της 11-1-2007- Μαμιδάκης κατά Ελλάδος, αρ. 44, απόφαση της 20-9-2011 - Neftyanaya Kompaniya Yucos κατά Ρωσίας, αρ. 559, 566, απόφαση της 1^{ης} Μαρτίου 2001-Μαλαμά κατά Ελλάδος, αρ. 46-47).

Εν προκειμένω, αφενός μεν η επιβολή του ένδικου φόρου θεσπίζεται κατά τρόπο γενικό και αντικειμενικό, αφετέρου δε λαμβάνει χώρα εν μέσω εξαιρετικότητας οικονομικών συνθηκών, κατά τα παγκοίμως γνωστά, επομένως είναι πρόδηλο ότι υφίστανται στο ακέραιο οι ως άνω αξιούμενες προϋποθέσεις θεμιτής επιβολής του και ως εκ τούτου, με την εν λόγω επιβολή, δεν παραβιάζεται το δικαίωμα του προσφεύγοντος στην ιδιοκτησία, ως αβασίμως προβάλλεται.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό ότι ο ΕΦΝΙΑ επιβάλλεται επί απρόσοδων ακινήτων.

Επειδή, όπως προκύπτει από την εισηγητική έκθεση του Ν. 4223/2013, ο νομοθέτης με την επιβολή του ΕΦΝΙΑ επί της περιουσίας, απέβλεψε, επιτρεπτώς κατά το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, στην φοροδοτική ικανότητα που απορρέει από αυτή καθεαυτή την κατοχή της ακίνητης περιουσίας, ως φορολογητέας ύλης διαφορετικής από το εισόδημα, δοθέντος ότι, κατά την συνταγματική αυτή διάταξη, αντικείμενο φορολογικής επιβαρύνσεως μπορούν να αποτελέσουν όχι μόνον το εισόδημα, αλλά, αυτοτελώς, και η περιουσία, οι δαπάνες ή οι συναλλαγές (ΣτΕ 1972/2012, ΣτΕ 3343/2013).

Επειδή, το Σύνταγμα, πέραν του εισοδήματος, επιτρέπει ρητά (άρθρο. 78§1) τη διακεκριμένη και αυτοτελή επιβολή φόρου επί της περιουσίας, **χωρίς να τη συναρτά με το εισόδημα**, πλείστοι όσοι δε φόροι επί της ακίνητης περιουσίας, έκτακτοι ή μη, που δεν συνδέθηκαν με το εισόδημα εξ αυτής, κρίθηκαν συνταγματικοί και ποτέ έως τώρα δεν έχει τεθεί, ούτε και αυτεπάγγελα από τα Δικαστήρια, θέμα αντισυνταγματικότητας αυτών [Άρθρο 2 Ν. 2019/1992 (Ειδική Έκπτωση Εφάπαξ Εισφορά), Άρθρα 21-35 Ν. 2459/1997 (Φ.Μ.Α.Π.), Άρθρο 15 Ν. 3091/2002 (Ειδικός φόρος επί των ακινήτων), Άρθρα 27-30 Ν. 3842/2010 (Φ.Α.Π.Α) κ.ά.]. Αντιθέτως, με τις υπ' αριθ. **3342-5/2013** και **1972/2012** πρόσφατες αποφάσεις της Ολομέλειας του

Συμβουλίου της Επικρατείας, κρίθηκε ρητά ότι η συνταγματικώς επιτρεπτή φορολόγηση της ακίνητης περιουσίας (ΕΕΤΗΔΕ) ΔΕΝ συναρτάται με την εξ αυτής κτήση εισοδήματος. Συγκεκριμένα το ΣτΕ έκρινε τα ακόλουθα:

«Θεσπίζοντας το επίδικο τέλος ως φόρο επί της περιουσίας, ο νομοθέτης απέβλεψε, επιτρεπτικώς κατά το άρθρο 78§1 του Συντάγματος, στην φοροδοτική ικανότητα που απορρέει από αυτή καθεαυτή την κατοχή της ανωτέρω ακίνητης περιουσίας ως φορολογητέας ύλης (άλλως, πηγής πλούτου) διαφορετικής από το εισόδημα, δοθέντος ότι, κατά την συνταγματική αυτή διάταξη, αντικείμενο φορολογικής επιβαρύνσεως μπορούν να αποτελέσουν όχι μόνον το εισόδημα, αλλά, **αυτοτελώς**, και η **περιουσία**, οι δαπάνες ή οι συναλλαγές. Ως εκ τούτου, η ύπαρξη προσόδου από το ακίνητο δεν αποτελεί προϋπόθεση ή κριτήριο υπαγωγής στο Ε.Ε.Τ.Η.Δ.Ε. ούτε, άλλωστε, η μη συνεκτίμηση, κατά την επιβολή του επιδικού τέλους, της υπάρξεως (ή μη) εισοδήματος από το βαρυνόμενο ακίνητο συνιστά, μόνη αυτή, παράβαση της συνταγματικής αρχής της ίσης, αναλόγως της φοροδοτικής ικανότητας εκάστου, επιβαρύνσεως. Αντίθετη ερμηνευτική εκδοχή, ότι δηλαδή μόνον το εισόδημα μπορεί να αποτελέσει βάση φορολογίας και δείκτη προσδιορισμού της φοροδοτικής ικανότητας των πολιτών, δεν ευρίσκει έρεισμα στο άρθρο 78 παρ.1 του Συντάγματος ούτε, άλλωστε, ανταποκρίνεται στην αρχή της φορολογικής ισότητας η απαλλαγή από την φορολογία κάθε απρόσοδης περιουσίας».

Ως εκ τούτου, η ύπαρξη προσόδου από το ακίνητο δεν αποτελεί προϋπόθεση ή κριτήριο υπαγωγής στον ΕΝ.Φ.Ι.Α. ούτε, άλλωστε, η μη συνεκτίμηση, κατά την επιβολή του επιδικού φόρου, της υπάρξεως (ή μη) εισοδήματος από το βαρυνόμενο ακίνητο συνιστά, μόνη αυτή, παράβαση της συνταγματικής αρχής της ίσης, αναλόγως της φοροδοτικής ικανότητας εκάστου, επιβαρύνσεως.

Ως προς τον έκτο και όγδοο ισχυρισμό περί ευθύνης των οργάνων της Διοίκησης και παραβίασης των αρχών της νομιμότητας, τη χρηστής διοίκησης, της καλής πίστης, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη, της αναλογικότητας και της ισότητας.

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣτΕ 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

Επειδή, ως έχει παγίως κριθεί, ο κοινός νομοθέτης δεν κωλύεται από την συνταγματική αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης να εισάγει ρυθμίσεις διαφορετικές από αυτές που ίσχυαν στο παρελθόν και προς τις οποίες έχουν προσαρμοσθεί και αποβλέψει οι διοικούμενοι, έστω και αν θίγονται υφιστάμενα, δικαιώματα ή συμφέροντα αυτών, αρκεί η επιχειρούμενη ρύθμιση να χωρεί κατά τρόπο γενικό, απρόσωπο και αντικειμενικό (Α.Ε.Δ. 14/2013, ΣτΕ 2824/2002 Ολ., 1842/2008, 3198/2013, 376/2013 κλπ.).

Επειδή, γίνεται δεκτό ότι η αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης δεν απαγορεύει, πάντως, στο νομοθέτη να εκδίδει ακόμη και νόμους αναδρομικής ισχύος και να ρυθμίζει με διαφορετικό τρόπο τις διάφορες έννομες σχέσεις (ΣτΕ 171/2006, 2489/2004), ενώ δεν είναι νοητή ούτε καν αυτοδέσμευση του νομοθέτη για τη διατήρηση στο μέλλον, και μάλιστα στο διηνεκές, των εκάστοτε χορηγουμένων από αυτόν απαλλαγών από φόρους, τέλη και λοιπές επιβαρύνσεις (ΣτΕ 4287/11, 1655/11 κλπ) . Επίσης, το Δικαστήριο Ευρωπαϊκής Ένωσης (Δ.Ε.Ε.) δέχεται ότι η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης δεν μπορεί να επεκταθεί τόσο, ώστε να παρακωλύει, κατά τρόπο γενικό, την εφαρμογή των νέων ρυθμίσεων επί των μελλοντικών συνεπειών καταστάσεων που έχουν δημιουργηθεί υπό την προγενέστερη ρύθμιση (ΔΕΕ C-168/2009, σκ. 64, επίσης βλ. Δ.Ε.Ε. C-0201/08 της 10^{ης} Σεπτεμβρίου 2009, επί της δυνατότητας άρσης χορηγηθείσας φορολογικής απαλλαγής).

Από το πλέγμα των ως άνω αναφερόμενων νομολογιακών παραδοχών, καταφαίνεται ότι η θέσπιση της ένδικης φορολογικής επιβάρυνσης δεν δύναται επουδενί να θεωρηθεί ότι πλήττει τις αρχές της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και ασφάλειας δικαίου.

Επειδή, η Διοίκηση, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα,¹ ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια. Στη συγκεκριμένη περίπτωση όμως περίπτωση οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης και δεν αντιβαίνουν στο άρθρο 5 του Συντάγματος, διότι οι προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο.

Επειδή, ενόψει των ανωτέρω, ο εθνικός νομοθέτης, στα πλαίσια της ευρείας διακριτικής ευχέρειας, την οποία διαθέτει κατά την εκτίμηση των υφισταμένων οικονομικών, κοινωνικών και

πολιτικών συνθηκών της χώρας και, αφού προηγουμένως στάθμισε πράγματι αφ' ενός μεν την κρισιμότητα της οικονομικής κατάστασης και αφ' ετέρου τις συνέπειες που θα είχε η ενδεχόμενη επιβολή ετέρων νέων φόρων ή μισθολογικών μειώσεων, αποφάσισε την επιβολή του ένδικου φόρου, κάτι που θεωρήθηκε ως το λιγότερο επαχθές και πλέον πρόσφορο μέσο σε σχέση με το επιδιωκόμενο αποτέλεσμα, τηρουμένης έτσι της εύλογης αναλογίας, η οποία πρέπει να υπάρχει μεταξύ του εφαρμοσθέντος μέτρου και του επιδιωκόμενου με αυτό σκοπού. Στην πραγματικότητα, δε, με την καταβολή του ως άνω φόρου, οι ιδιοκτήτες ακινήτων συμβάλλουν στην αντιμετώπιση της οικονομικής κρίσης που μαστίζει την χώρα, χωρίς, όμως, να πλήττεται καίρια ή να αναιρείται το δικαίωμά τους στην ακίνητη ιδιοκτησία, γεγονός που καταφάσκει πλήρως τη σύμπλευση των οικείων νομοθετικών διατάξεων με την αρχή της αναλογικότητας (άρθρο 25§1γ' Σ.), η οποία, ειρήσθω, δεν απαγορεύει διαρρήδην του περιορισμούς των δικαιωμάτων, αλλά επιτάσσει την οριοθέτηση αυτών σε ένα πλαίσιο ισορροπίας και αναλογίας προς τον επιδιωκόμενο σκοπό (πρβλ ΟΛΣΤΕ 3342-5/2013 και 1972/2012).

Κατά συνέπεια, είναι προφανές ότι ο νομοθέτης του ν. 4223/2013 θεσμοθέτησε την επιβολή του συγκεκριμένου οικονομικού βάρους επιτρεπτώς και σύμφωνα με την αρχή της φορολογικής ισότητας, αλλά και τις λοιπές συνταγματικές διατάξεις, χωρίς, επίσης, να τίθεται θέμα παραβίασης άλλων, υπερνομοθετικής ισχύος κανόνων (όπως είναι η Ε.Σ.Δ.Α και το Π.Π.Π. αυτής).

Ως προς τον ένατο ισχυρισμό περί μη ενεργητικής νομιμοποίησης της ΑΑΔΕ για την είσπραξη των Δημοσίων εσόδων και του ΕΝ.Φ.Ι.Α.

Ο ως άνω ισχυρισμός προβάλλεται αλυσιτελώς, δεδομένου ότι η δυνατότητα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής αφορά σε πράξεις εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφύονται στο στάδιο του προσδιορισμού των οικονομικών βαρών και όχι σε διαφορές που αναφύονται στο στάδιο της είσπραξης των φόρων.

Επειδή, σύμφωνα με όλα τα προαναφερόμενα και παραθέτοντας τις ισχύουσες διατάξεις του νόμου, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου/27-09-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ κατά της από 28/08/2018 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου Ν.4223/2013 με αρ. ειδοποίησης και αρ. δήλωσης/2018.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. ειδοποίησης/28.08.2018 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου ν. 4223/2013 έτους 2018

Ποσό Καταβολής ΕΝ.Φ.Ι.Α.: **799,00 €**.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Η Προϊσταμένη του
Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης

(Εφοριακός ΠΕ/Α)

Σημείωση :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.