



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 26/09/2022

Αριθμός απόφασης: 2936

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

E-mail : ded.ath@aade.gr

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 8/7/2022 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ, κατοίκου ΑΥΣΤΡΙΑΣ, με φορολογικό εκπρόσωπο στην Ελλάδα την κάτοικο, οδός, κατά της με αριθμό ειδοποίησης/2022 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου του Ν. 4223/2013 (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) έτους 2022 της ΑΑΔΕ.

5. Την ως άνω πράξη, της οποίας ζητείται η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 8/7/2022 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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 υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της παραπάνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τον ισχυρισμό περί αντισυνταγματικότητας των κείμενων διατάξεων, καθώς και περί αδυναμίας ανταπόκρισης στο αυξημένο φορολογικό βάρος σε σχέση με τα προηγούμενα έτη.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν.4223/2013 (Α' 287) όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 40 του Ν. 4916/2022 (Α' 65), ισχύουν τα εξής:

«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. Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. επιβάλλεται και στα εμπράγματα ή ενοχικά δικαιώματα της αποκλειστικής χρήσης θέσης στάθμευσης, βοηθητικού χώρου και κολυμβητικής δεξαμενής, που βρίσκονται σε κοινόκτητο τμήμα του ακινήτου και αποτελούν παρακολούθημα των παραπάνω εμπραγμάτων δικαιωμάτων. Εξαιρετικά, επιβάλλεται και στο δικαίωμα της νομής ή οιονεί νομής, της κατοχής, καθώς και στη δέσμευση δικαιωμάτων επί του ακινήτου από Ο.Τ.Α. σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 2.

3) Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. ισούται: α) με τον κύριο φόρο επί του κάθε ακινήτου και την προσαύξηση επί αυτού σύμφωνα με την Ενότητα Ε' του άρθρου 4, εάν υποκείμενο του φόρου είναι φυσικό πρόσωπο, και β) 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 στον φόρο, εάν υποκείμενο του φόρου είναι νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα. [η παρ. 3 αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 40 ν. 4916/2022 (Α' 65), κατά δε το άρθρο 92 παρ. 4γ του αυτού νόμου ισχύει για τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. ετών 2022 και επομένων].

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.

5) Για τον καθορισμό του ΕΝ.Φ.Ι.Α. λαμβάνεται υπόψη η πραγματική κατάσταση του ακινήτου. Η πραγματική κατάσταση του ακινήτου προκύπτει από την οριστική εγγραφή στο κτηματολογικό γραφείο. Αν δεν υπάρχει οριστική εγγραφή, λαμβάνονται υπόψη τα στοιχεία του ακινήτου, όπως προκύπτουν από τον τίτλο κτήσης. Αν δεν υπάρχει τίτλος κτήσης, λαμβάνονται υπόψη τα στοιχεία της πραγματικής κατάστασης του ακινήτου. Αν η πραγματική επιφάνεια του ακινήτου υπερβαίνει αυτή που αναγράφεται στην οριστική εγγραφή στο κτηματολογικό γραφείο ή στον τίτλο κτήσης ή στην άδεια οικοδομής ή έχει γίνει αλλαγή της χρήσης του ακινήτου, λαμβάνεται υπόψη η πραγματική επιφάνεια και η πραγματική χρήση του ακινήτου. [...]».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 4223/2013, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 43 του ν. 4916/2022, ισχύουν τα εξής:

«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.). [...]

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) Το οικόπεδο εντάσσεται σε φορολογική ζώνη και προσδιορίζεται συντελεστής φόρου με βάση τη μοναδιαία αξία του οικοπέδου, [...].»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 43 του Ν.4916/2022, στο άρθρο 4 του ν.4223/2013 προστίθενται Ενότητες Γ', Δ' και Ε' ως εξής:

«Γ. Υπολογισμός φόρου επί της συνολικής αξίας ανά εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου.

Για δικαιώματα επί ακινήτων υπολογίζεται φόρος επί της συνολικής αξίας ανά εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου, όπως αυτό αποτυπώνεται στη δήλωση στοιχείων ακινήτων του άρθρου 23 του ν. 3427/2005 (Α' 312), σύμφωνα με την κατωτέρω κλίμακα [...]

Ο φόρος υπολογίζεται στη συνολική αξία του 100% της πλήρους κυριότητας του ακινήτου, όπως το δικαίωμα αυτό αναγράφεται στη δήλωση στοιχείων ακινήτων, απομειώνεται με βάση τον συντελεστή συνιδιοκτησίας της παρ. 3 του άρθρου 32 του ν. 3842/2010 (Α' 58), εφόσον υφίσταται συνιδιοκτησία στην πλήρη ή ψιλή κυριότητα, και επιμερίζεται σύμφωνα με την παρ. 9 του άρθρου 2. Η αξία του προηγούμενου εδαφίου υπολογίζεται σύμφωνα με το τρίτο και το τέταρτο εδάφιο της Ενότητας Ε'.

Η παρούσα Ενότητα εφαρμόζεται, εφόσον η συνολική αξία ακίνητης περιουσίας του υποκειμένου στον φόρο, όπως αυτή υπολογίζεται βάσει της Ενότητας Ε', υπερβαίνει τις τριακόσιες χιλιάδες (300.000) ευρώ. [...]

Δ. Συνολικός υπολογισμός κυρίου φόρου:

α. Ο κύριος φόρος των φυσικών προσώπων ισούται με το άθροισμα του κύριου φόρου κτισμάτων της Ενότητας Α', του κύριου φόρου οικοπέδων και γηπέδων της Ενότητας Β' και του φόρου επί της συνολικής αξίας ανά εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου της Ενότητας Γ'.

Ε. Προσαύξηση του φόρου φυσικών προσώπων ανάλογα με τη συνολική αξία της περιουσίας.

Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. φυσικών προσώπων που προκύπτει από την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, προσαυξάνεται ανάλογα με τη συνολική αξία της ακίνητης περιουσίας ως εξής: α) για αξία ακίνητης περιουσίας έως και 650.000€, κατά ποσοστό 5%, β) για αξία ακίνητης περιουσίας έως και 800.000€, κατά ποσοστό 10%, γ) για αξία ακίνητης περιουσίας έως και 1.000.000€, κατά ποσοστό 15%, δ) για αξία ακίνητης περιουσίας από 1.000.000,01€ και άνω, κατά ποσοστό 20%.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.4223/2013, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 45 του Ν.4916/2022, ορίζεται 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). [Ο αριθμός «31» της παρ.1 αντικαταστάθηκε με τον αριθμό «32» με το άρθρο τρίτο υποπαρ. Γ. περ.6 Ν.4254/2014, ΦΕΚ Α 85/7.4.2014] [...]. 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. [...]

4) Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των άρθρων 4 και 5 του παρόντος».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4223/2013 (Α' 287), όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν. 4916/2022 με το οποίο καθορίζονται οι προϋποθέσεις χορήγησης των εκπτώσεων στον ΕΝ.Φ.Ι.Α. με βάση το συνολικό φορολογητέο εισόδημα και το σύνολο της επιφάνειας των κτισμάτων ως εξής:

«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 τελευταίου φορολογικού έτους, για το οποίο έχει λήξει κατά τον χρόνο φορολογίας η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013 (Α' 167) 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 ή συμβιούντα και κάθε εξαρτώμενο μέλος, β) το σύνολο της επιφάνειας των κτισμάτων στα οποία κατέχουν δικαιώματα της παρ. 2 του άρθρου 1, ο υπόχρεος δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, ο ή η σύζυγος ή συμβιών και τα εξαρτώμενα τέκνα της οικογένειάς του, λαμβανομένων 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 σύμφωνα με την Ενότητα Ε' του άρθρου 4, δεν υπερβαίνει το ποσό των ογδόντα πέντε χιλιάδων (85.000) ευρώ για τον άγαμο, των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ για τον έγγαμο και τον ή τη σύζυγό του ή συμβιούντα ή τη μονογονεϊκή οικογένεια με ένα εξαρτώμενο τέκνο και των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για τον έγγαμο, τον ή την σύζυγό του ή συμβιούντα 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: [...]

2Α) Στον ΕΝ.Φ.Ι.Α. φυσικών προσώπων, που προκύπτει από την εφαρμογή του άρθρου 4, χορηγείται μείωση ανάλογα με τη συνολική αξία της ακίνητης περιουσίας, η οποία υπόκειται σε φόρο κατά το άρθρο 4, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με το τρίτο και τέταρτο εδάφιο της Ενότητας Ε του άρθρου 4, ως εξής: [...]. Στη συνολική αξία της ακίνητης περιουσίας για την εφαρμογή της παρούσας δεν συνυπολογίζεται η αξία των δικαιωμάτων επί των γηπέδων εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμού».

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 για τον προσδιορισμό του ΕΝ.Φ.Ι.Α., η Διοίκηση υποχρεούται, σύμφωνα με το άρθρο 4 του Ν.4223/2013, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 43 του Ν.4916/2022, μεταξύ άλλων και σε εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 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 εν προκειμένω, από την 1^η Ιανουαρίου 2022 εφαρμόζονται οι νέες αντικειμενικές αξίες, δυνάμει της υπ' αριθ. 57732 ΕΞ 2021 Απόφασης του Υπουργού Οικονομικών (Β' 2375), σύμφωνα με την οποία αναπροσαρμόστηκαν οι τιμές εκκίνησης των περιοχών που είναι ενταγμένες στο σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού φορολογητέας αξίας ακινήτων και καθορίστηκαν οι συντελεστές αυξομείωσής τους.

Επειδή ο νομοθέτης με τη θέσπιση του ΕΝΦΙΑ, απέβλεψε, επιτρεπτός κατά το άρθρο 78 παρ.1 του Συντάγματος, στη φοροδοτική ικανότητα που απορρέει από αυτή καθεαυτή την κατοχή της ακίνητης περιουσίας, ως φορολογητέας ύλης διαφορετικής από το εισόδημα, δοθέντος ότι, κατά τη 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).

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.

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η Διοίκηση υποχρεούται σε εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4223/2013, όπως ισχύουν για το υπό κρίση έτος, και οφείλει να ενεργήσει μόνο βάσει των οριζόμενων με τις εν λόγω διατάξεις.

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

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 8/7/2022 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ και την επικύρωση της με αριθμό ειδοποίησης/2022 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου του Ν. 4223/2013 (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) έτους 2022.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΝΙΚΟΛΑΟΣ ΠΑΣΧΑΛΗΣ

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.