



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20/12/2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: **3640**

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

Φαξ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

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

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

3. Την από 30.09.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, με **ΑΦΜ**, Δ.Ο.Υ. Ψυχικού, κατοίκου, οδός αριθμός ..., κατά της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου ν. 4223/2013 (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) με αριθμό δήλωσης ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.)/2019 και αριθμό ειδοποίησης/2019, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

2. Την στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου ν. 4223/2013 (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) με αριθμό δήλωσης ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.)/2019 και αριθμό ειδοποίησης/2019, της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.

3. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού Αττικής.

4. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 30.09.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, με **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 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου ν. 4223/2013 (ΕΝΦΙΑ) του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με αριθμό δήλωσης ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ)/2019 και αριθμό ειδοποίησης/19 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΕΝΦΙΑ ποσού 3.148,68 € (κύριος φόρος), πλέον 5.574,63 € (συμπληρωματικός φόρος), μειούμενος κατά την έκπτωση του άρθρου 7 ΦΠ κατά 872,22 € , δηλαδή συνολικού ποσού 7.850,98 €, για τα δικαιώματα που είχε επί ακινήτων την 01.01.2019.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, ζητά την επανεξέταση της παραπάνω πράξης διοικητικού προσδιορισμού ΕΝΦΙΑ του Διοικητή της ΑΑΔΕ και την απαλλαγή της από κάθε φόρο, άλλως τον ανάλογο περιορισμό αυτού, κατά τα ειδικότερα εκτιθέμενα στην ενδικοφανή προσφυγή της, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους παρακάτω λόγους:

1.) Η θέσπιση του ΕΝΦΙΑ αντίκειται στο άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος, τις ευρωπαϊκές συνθήκες και νομολογίες δικαστηρίων και συμβουλίων.

2.) Έλλειψη νομιμότητας του εκκαθαριστικού σημειώματος λόγω ουδεμίας ουσιαστικά προσαρμογής των αντικειμενικών αξιών των ακινήτων στις εμπορικές τους αξίες.

3.) Ο νομοθέτης προβαίνει σε διπλή φορολόγηση για την αυτή αιτία (αντισυνταγματικότητα του συμπληρωματικού φόρου

4.) Αντικείμενο του ΕΝΦΙΑ είναι και τα απρόσοδα ακίνητα.

5.) Στερείται φοροδοτικής ικανότητας.

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1 και 4 ν. 4223/2013, όπως ίσχυαν κατά το έτος 2019: «1. Από το έτος 2014 και για κάθε επόμενο έτος επιβάλλεται *Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.)* στα δικαιώματα της παραγράφου 2 του παρόντος, σε ακίνητα που βρίσκονται στην Ελλάδα και ανήκουν σε φυσικά [...] πρόσωπα [...] **την 1^η Ιανουαρίου κάθε έτους.** 2. [...]. 3. [...]. 4. Τα δικαιώματα επί των οποίων επιβάλλεται ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. ετησίως είναι **αυτά που υπάρχουν την 1^η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας**, ανεξάρτητα από μεταβολές που τυχόν επέρχονται κατά τη διάρκεια του έτους αυτού και ανεξάρτητα από τη μεταγραφή του τίτλου κτήσης.»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1 και 4 ν. 4223/2013, όπως ίσχυαν κατά το έτος 2019, **κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ είναι η 1^η Ιανουαρίου εκάστου έτους** (φορολογικού).

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά την 01.01.2019 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ έτους 2019): *«Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους.»*

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2 παρ. 1 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά την 01.01.2019 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ έτους 2019): *«Ο σεβασμός και η προστασία της αξίας του ανθρώπου αποτελούν την πρωταρχική υποχρέωση της Πολιτείας».*

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 την 01.01.2019 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ έτους 2019): *«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 προβλεπομένους, 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 τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι δεν προκύπτει ότι κατά τη θέσπιση του ΕΝΦΙΑ, ο οποίος μάλιστα έχει πάγιο χαρακτήρα, έχει ληφθεί υπόψη το κριτήριο της φοροδοτικής ικανότητας των φορολογουμένων, με την έννοια της κατά το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος απαγόρευσης της υπέρβασης, κατά τη θεσμοθέτηση φορολογικών επιβαρύνσεων, του ορίου, πέραν του οποίου πλήσσεται η δυνατότητα των φορολογουμένων και να ανταποκριθούν στις φορολογικές τους υποχρεώσεις και ταυτόχρονα να διατηρήσουν ένα ανεκτό βιοτικό επίπεδο, με αποτέλεσμα να παραβιάζονται τα άρθρα 2 παρ. 1 του Συντάγματος και 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, δε συγκεκριμενοποιείται από την προσφεύγουσα το αν, στη δική της ιδιαίτερη περίπτωση, και, σε καταφατική απάντηση, το πώς η επιβολή του ΕΝΦΙΑ, ενόψει του δικού της συνολικού εισοδήματος του φορολογικού έτους 2018 (33,030,00 €), 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 της προσφεύγουσας ύψους 1.031.784,75 € ο συνολικός επιβαλλόμενος ΕΝΦΙΑ ανέρχεται σε 7.850,98 €. 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 την 01.01.2019 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ έτους 2019)). Εξάλλου, στο ίδιο πλαίσιο και για τους ίδιους λόγους απορριπτός ως νόμω αβάσιμος είναι και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι, αφού δεν προκύπτει από πουθενά ότι κατά τη θέσπιση του ΕΝΦΙΑ λήφθηκε υπόψη το κριτήριο της φοροδοτικής ικανότητας των φορολογουμένων, με την έννοια της κατά το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος απαγόρευσης της υπέρβασης του ορίου, πέραν του οποίου πλήσσεται η δυνατότητα των φορολογουμένων και να ανταποκριθούν στις φορολογικές τους υποχρεώσεις και ταυτόχρονα να διατηρήσουν ένα ανεκτό βιοτικό επίπεδο, παραβιάζονται τα άρθρα 2 παρ. 1 του Συντάγματος και 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ, αφού η προσφεύγουσα δε συγκεκριμενοποιεί (με άλλα λόγια, δεν προβάλλει και δεν επιχειρεί να αποδείξει με συγκεκριμένους ισχυρισμούς) το αν και, σε καταφατική απάντηση, το πώς, στη δική της ιδιαίτερη περίπτωση, η επιβολή του ΕΝΦΙΑ, ενόψει του δικού της συνολικού εισοδήματος του φορολογικού έτους 2018 (33,030,00 €), δεν της διασφαλίζει ένα ανεκτό βιοτικό επίπεδο, πολλώ δε μάλλον όταν επί συνολικής αξίας της ακίνητης περιουσίας της ύψους 1.031.784,75 € ο συνολικός επιβαλλόμενος ΕΝΦΙΑ ανέρχεται σε 7.850,98 €. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1 και 4 ν. 4223/2013, όπως ίσχυαν κατά το έτος 2018: «1. Από το έτος 2014 και για κάθε επόμενο έτος επιβάλλεται **Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.)** στα δικαιώματα της παραγράφου 2 του παρόντος, σε ακίνητα που βρίσκονται στην Ελλάδα και ανήκουν σε φυσικά [...] πρόσωπα [...] **την 1^η Ιανουαρίου κάθε έτους.** 2. [...]. 3. [...]. 4. Τα δικαιώματα επί των οποίων επιβάλλεται ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. ετησίως είναι **αυτά που υπάρχουν την 1^η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας**, ανεξάρτητα από μεταβολές που τυχόν επέρχονται κατά τη διάρκεια του έτους αυτού και ανεξάρτητα από τη μεταγραφή του τίτλου κτήσης.»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1 και 4 ν. 4223/2013, όπως ίσχυαν κατά το έτος 2018, **κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ είναι η 1^η Ιανουαρίου εκάστου έτους** (φορολογικού).

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 ν. 4223/2013, όπως ίσχυαν κατά την 01.01.2019 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ έτους 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...** 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) 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 [...].** ββ) Αν το οικόπεδο βρίσκεται σε περιοχή, στην οποία δεν έχουν καθοριστεί με τις αποφάσεις που προβλέπονται στο προηγούμενο εδάφιο, συντελεστής οικοπέδου (Σ.Οικ.), συνολική τιμή εκκίνησης του οικοπέδου και συντελεστής αξιοποίησης οικοπέδου (Σ.Α.Ο.), λαμβάνονται οι χαμηλότεροι Σ.Οικ., συνολική τιμή εκκίνησης του οικοπέδου και Σ.Α.Ο. της ζώνης με τη χαμηλότερη τιμή ζώνης της οικείας Δημοτικής Ενότητας, όπως ορίζονται κάθε φορά στις αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 41 του ν. 1249/1982. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 παρ. 1 και 2 ν. 1249/1982, όπως ίσχυαν κατά την 01.01.2019 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ έτους 2018): «1. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται με αντάλλαγμα ή αιτία θανάτου, δωρεάς ή προίκας, λαβαίνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης, που **είναι καθορισμένες από πριν κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ' είδος ακινήτου [...].** Οι τιμές εκκίνησης αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων [...]. **Οι τιμές εκκίνησης και οι συντελεστές αυξομειώσής τους θα καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών, μετά από εισήγηση Επιτροπών [...].** 2. Με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών καθορίζονται: α) [...], β) κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια σχετική με την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου. 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. γ) Η εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου και για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζόμενων εκτός σχεδίου ακινήτων.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 43 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος, όπως ίσχυαν κατά την 01.01.2019 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ έτους 2019): «1. Ο Πρόεδρος της Δημοκρατίας εκδίδει τα διατάγματα που είναι αναγκαία για την εκτέλεση των νόμων και δεν μπορεί ποτέ να αναστείλει την εφαρμογή τους ούτε να εξαιρέσει κανέναν από την εκτέλεσή τους. 2. Ύστερα από πρόταση του αρμόδιου Υπουργού επιτρέπεται η έκδοση κανονιστικών διαταγμάτων, με ειδική εξουσιοδότηση νόμου και μέσα στα όριά της. **Εξουσιοδότηση για έκδοση κανονιστικών πράξεων από άλλα όργανα της διοίκησης επιτρέπεται προκειμένου να ρυθμιστούν ειδικότερα θέματα ή θέματα με τοπικό ενδιαφέρον ή με χαρακτήρα τεχνικό ή λεπτομερειακό.»**

Επειδή, όπως κρίθηκε με την υπ' αριθμ. 4003/2014 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 9 της απόφασης), «με τις διατάξεις που εκτέθηκαν στην προηγούμενη σκέψη [άρθρο 41 παρ. 1 και 2 ν. 1249/1982, όπως ίσχυαν κατά το εκάστοτε κρίσιμο

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

Επειδή, όπως κρίθηκε περαιτέρω με την ίδια ως άνω υπ' αριθμ. 4003/2014 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 12, 13 και 15 της απόφασης), «12. ...**η Διοίκηση, παρά την υποχρέωσή της να προβεί εντός διετίας στην επανεκτίμηση των καθορισμένων το έτος 2007 αντικειμενικών αξιών, δεν προέβη εντός της ως άνω προθεσμίας στις ενέργειες για την έναρξη της διαδικασίας ελέγχου των αξιών αυτών, κατά παράβαση των οριζόμενων στο άρθρο 41 του ν. 1249/1982.** Η δε έναρξη της διαδικασίας μόλις το έτος 2010 δεν απέληξε σε έκδοση απόφασης περί αναπροσαρμογής των αντικειμενικών αξιών, παρά την πιθανολογούμενη, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην προηγούμενη σκέψη, πτωτική μεταβολή στις αγοραίες αξίες των ακινήτων, με αποτέλεσμα να υπάρχει αναντιστοιχία μεταξύ των αξιών αυτών και των αντικειμενικών αξιών, επί των οποίων υπολογίζονται οι φορολογικές επιβαρύνσεις στην ακίνητη περιουσία. [...]. Τέλος, η Διοίκηση προβάλλει ότι οι φορολογούμενοι έχουν τη δυνατότητα να αμφισβητήσουν δικαστικώς το ύψος των αντικειμενικών αξιών με την αμφισβήτηση του εκάστοτε επιβαλλόμενου φορολογικού βάρους, **ωστόσο, η δυνατότητα αυτή έχει παρασχεθεί και λειτουργεί διορθωτικά εντός του συστήματος περιοδικής αναπροσαρμογής των αντικειμενικώς καθοριζόμενων αξιών, προκειμένου οι φορολογούμενοι**

να προστατευθούν είτε από λάθη είτε από απρόοπτες μεταβολές των τιμών εντός της διετούς περιόδου ισχύος αυτών. Αντίθετα, **η ανωτέρω δυνατότητα δεν μπορεί να λειτουργήσει εκτός του συστήματος αυτού** και να μετακυλήσει στους φορολογούμενους το βάρος της διαρκούς δικαστικής αμφισβήτησης του τρόπου υπολογισμού της φορολογητέας βάσης και της απόδειξης του ανεπείκαιρου των αντικειμενικών αξιών. 13. ...εν όψει των ανωτέρω, υφίσταται παράνομη παράλειψη της Διοίκησης να προβεί στην επιβαλλόμενη από το άρθρο 41 παρ. 1 του ν. 1249/1982 έκδοση απόφασης αναπροσαρμογής των αντικειμενικών αξιών των ακινήτων της Χώρας. Η παράλειψη αυτή συντελέστηκε με την πάροδο εύλογου χρόνου από την παρέλευση διετίας από την αναπροσαρμογή των τιμών του έτους 2007. [...]. 15. ...η διαπιστωθείσα στη δέκατη τρίτη σκέψη παράλειψη της Διοίκησης να προβεί στην επιβαλλόμενη από το άρθρο 41 παρ. 1 του ν. 1249/1982 έκδοση απόφασης αναπροσαρμογής των αντικειμενικών αξιών των ακινήτων της Χώρας θα ήταν ακυρωτέα, κατ' αποδοχή προβαλλόμενου λόγου, και μάλιστα από το χρόνο συντέλεσης αυτής. **Το Δικαστήριο, όμως, εκτιμώντας τις συνθήκες της υπόθεσης και σταθμίζοντας αφ' ενός τα έννομα συμφέροντα των αιτούντων και αφ' ετέρου το έντονο δημόσιο συμφέρον, συνιστάμενο στην αποφυγή αιφνίδιας διαταραχής των φορολογικών εσόδων του Κράτους, υπό τις παρούσες δημοσιονομικές συνθήκες, κρίνει ότι, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 3α του άρθρου 50 του π.δ. 18/1989, πρέπει, αντί αναδρομικής ακυρώσεως, να αναβληθεί η έκδοση οριστικής απόφασης, προκειμένου να δοθεί η δυνατότητα στη Διοίκηση να προβεί στην άνω οφειλόμενη νόμιμη ενέργεια, κατά τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη. Κρίνει δε ότι, προς τούτο, το τρίμηνο δεν αποτελεί επαρκές χρονικό διάστημα, για το λόγο αυτό, πρέπει να χορηγηθεί στη Διοίκηση προθεσμία έξι μηνών από την κοινοποίηση της παρούσας απόφασης. [...].»**

Επειδή, σε συνέχεια της ως άνω υπ' αριθμ. 4003/2014 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας εκδόθηκε η υπ' αριθμ. 4446/2015 απόφαση της Ολομέλειας του ίδιου δικαστηρίου, με τις υπ' αριθμ. 14, 16, 17 και 18 σκέψεις της οποίας κρίθηκαν τα εξής: «14. ...η 4003/2014 απόφαση της Ολομέλειας επιδόθηκε στο Δημόσιο στις 20.11.2014 [...]. Συνεπώς, η -κατ' εξαίρεση παρασχεθείσα [...] - εξαμήνη προθεσμία, εντός της οποίας η Διοίκηση όφειλε να εκδώσει απόφαση αναπροσαρμογής των αντικειμενικών αξιών των ακινήτων της Χώρας έληξε στις 21.5.2015 (άρθρα 241 εδαφ. α', 243 εδαφ. β' Α.Κ.). Η Διοίκηση όμως δεν εξέδωσε απόφαση αναπροσαρμογής των αντικειμενικών αξιών ούτε μέχρι την ημερομηνία αυτή ούτε και μεταγενέστερα. [...]. 16. ...Κατόπιν τούτων, η παράλειψη της Διοίκησης να προβεί στην επιβαλλόμενη από το άρθρο 41 παρ. 1 του ν. 1249/1982 έκδοση απόφασης αναπροσαρμογής των αντικειμενικών αξιών των ακινήτων της Χώρας πρέπει να ακυρωθεί. [...]. 17. ...με τη [...] διάταξη της παρ. 3β του άρθρου 50 του π.δ. 18/1989 δόθηκε η δυνατότητα στο Συμβούλιο της Επικρατείας, υπό προϋποθέσεις τις οποίες το ίδιο σταθμίζει, να αποκλίνει, σε εξαιρετικές πάντως περιπτώσεις, από τον κανόνα της αναδρομικής ακύρωσης και να καθορίσει μεταγενέστερο χρόνο επέλευσης των συνεπειών της ακύρωσης (Σ.τ.Ε. 4741/2014 Ολομ., 2287/2015 Ολομ., 2288/2015 Ολομ.). Η δυνατότητα δε αυτή του Δικαστηρίου υπάρχει και επί παραλείψεων οφειλόμενης νόμιμης ενέργειας της Διοίκησης. 18. ...το Δικαστήριο, εκτιμώντας τις συνθήκες της υπόθεσης (βλ. κυρίως όγδοη, ένατη, δέκατη, δέκατη τρίτη, δέκατη τέταρτη, δέκατη πέμπτη και δέκατη έκτη σκέψεις) και σταθμίζοντας τα συμφέροντα των διαδίκων, ιδίως δε την ύπαρξη έντονου δημόσιου συμφέροντος,

συνισταμένου στην, κατά το δυνατόν, αποφυγή αιφνίδιας διακύμανσης των φορολογικών εσόδων του Κράτους υπό τις παρούσες δυσμενείς δημοσιονομικές συνθήκες, κρίνει ως εξής: **η ακύρωση της παράλειψης της Διοίκησης να εκδώσει απόφαση αναπροσαρμογής των αντικειμενικών αξιών των ακινήτων της Χώρας πρέπει, κατ' εφαρμογή της παρ. 3β του άρθρου 50 του π.δ. 18/1989, να μην αναδράμει στο χρόνο συντέλεσής της, αλλά στις 21.5.2015, ημερομηνία λήξης της προθεσμίας εντός της οποίας η Διοίκηση όφειλε, κατά τα ανωτέρω, να εκδώσει την απόφαση αυτή.** Συνεπώς, η ουσιαστική ισχύς της απόφασης που υποχρεούται να εκδώσει η Διοίκηση σε συμμόρφωση προς την παρούσα απόφαση πρέπει να αναδράμει στις 21.5.2015. [...].»

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

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1113/2018 απόφαση του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε την 01.01.2019 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ έτους 2019): «1. Οι αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ΠΟΛ. 1040/26-2-2011 (ΦΕΚ 434/Β'/2011) και ΠΟΛ. 1156/28-6-2013 (ΦΕΚ 1627/Β'/2013) [...] καταργούνται. 2. **Αναπροσαρμόζουμε τις τιμές οι οποίες είχαν καθοριστεί με τις με αριθ. πρωτ. 1020564/487/00ΤΥ/Δ'/27-02-2007 ΠΟΛ. 1034 (ΦΕΚ 269/Β'/28-02-2007) [...]** αποφάσεις, όπως αυτές ισχύουν σήμερα, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των εντός σχεδίου πόλης ή ορίων οικισμού ακινήτων που μεταβιβάζονται με επαχθή αιτία ή αιτία θανάτου, δωρεά, γονική παροχή και περιλαμβάνονται στα αντίστοιχα βιβλία τιμών που τις συνοδεύουν, ως ακολούθως: α. **Τιμές Ζώνης (Τ.Ζ.): [...]. β. Συντελεστές Εμπορικότητας (Σ.Ε.): [...]. Οι τιμές των συντελεστών οικοπέδου (Σ.Ο.), οι πίνακες τιμής οικοπέδου (Τ.Ο.) και συντελεστή εκμετάλλευσης ισογείου (Κ) καθώς και τα διαγράμματα στα οποία απεικονίζονται οι ζώνες τιμών παραμένουν ως έχουν.** 3. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων τα οποία αναφέρονται στην παράγραφο 2 της απόφασης αυτής εφαρμόζονται οι διατάξεις της με υπ' αριθ. πρωτ. 1067780/82/Γ0013/09-06-1994 ΠΟΛ.1149 (ΦΕΚ 549/Β'/1994) απόφασης, όπως αυτή ισχύει σήμερα. 4. [...]. 5. **Η απόφαση αυτή θα ισχύσει από 21/5/2015.**»

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 683/2017 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 6 της απόφασης) για την περίπτωση του ΕΝΦΙΑ στην **ΣΤ' ζώνη Ψυχικού** του Δήμου Φιλοθέης-Ψυχικού (βλ. επίσης ΣτΕ 556/2017 (7μ.,

ομόφωνα), σκέψη 6, για την περίπτωση του ΕΝΦΙΑ στην (κυκλική) ζώνη **Επταλόφου** του Δήμου Δελφών· ΣτΕ 171/2017 (7μ., ομόφωνα), σκέψη 9, για την περίπτωση του ΕΝΦΙΑ στη **Β΄ ζώνη Ψυχικού** του Δήμου Φιλοθέης-Ψυχικού· ΣτΕ 2337/2016 (7μ., ομόφωνα), σκέψη 13, για την περίπτωση του ΕΝΦΙΑ στην **Α΄ ζώνη Φιλοθέης** του Δήμου Φιλοθέης-Ψυχικού· ΣτΕ 2336/2016 (7μ., ομόφωνα), σκέψη 14, για την περίπτωση του ΕΝΦΙΑ στην (κυκλική) ζώνη **Πολυδρόσου** του Δήμου Δελφών· ΣτΕ 2335/2016 (7μ., ομόφωνα), σκέψη 13, για την περίπτωση του ΕΝΦΙΑ στη **Β΄ ζώνη Ραφήνας** του Δήμου Ραφήνας-Πικερμίου· ΣτΕ 2334/2016 (7μ., ομόφωνα), σκέψη 15, για την περίπτωση του ΕΝΦΙΑ στην **Γ΄ ζώνη Φιλοθέης** του Δήμου Φιλοθέης-Ψυχικού), «κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος, η φορολογούμενη ύλη, όπως η περιουσία, 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, 884/2016 επταμ.). Με τις προεκτεθείσες διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982 θεσπίστηκε αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων κατά τρόπο ώστε, **βάσει προκαθορισμένων, ειδικών και πρόσφορων κριτηρίων, να προκύπτει για κάθε ακίνητο μιας περιοχής ορισμένη αξία, ανταποκρινόμενη, κατά προσέγγιση, στην πραγματική αγοραία αξία αυτού** (βλ. ΣτΕ Ολομ. 4003/2014), δηλαδή στην ελάχιστη εύλογη αξία αγοραπωλησίας που θα συμφωνούσαν δύο καλά ενημερωμένοι και επιμελείς συναλλασσόμενοι, που δεν έχουν σχέση μεταξύ τους. Η αξία αυτή ανάγεται μεν σε μια υποθετική/δυννητική συναλλαγή, αλλά αφορά στην πραγματική αξία του ακινήτου στην αγορά, η οποία επιτρεπώς κατά το Σύνταγμα υπόκειται σε φόρο (επί της περιουσίας). Συνεπώς, οι εν λόγω διατάξεις παρέχουν στη Διοίκηση εξουσιοδότηση για προσδιορισμό (αρχικό ή με αναπροσαρμογή) των τιμών εκκίνησης υπό τον όρο ότι ο τρόπος καθορισμού τους εγγυάται επαρκώς ότι η φορολογούμενη αξία της ακίνητης περιουσίας είναι πραγματική και όχι πλασματική (πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 4003/2014, 3833/2014 επταμ.). Ειδικότερα, κατά την έννοια των εν λόγω διατάξεων του ν. 1249/1982, ερμηνευόμενων υπό το φως των άρθρων 4 (παρ. 5) και 78 (παρ. 1) του Συντάγματος, ο προσδιορισμός αυτός πρέπει να διενεργείται με βάση ενιαία (για το σύνολο των περιοχών που έχουν ενταχθεί στο σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού), διαφανή, αρκούντως ορισμένη και πρόσφορη μεθοδολογία, ώστε να παρέχονται στους βαρυνόμενους επαρκή εχέγγυα ορθού καθορισμού της φορολογούμενης αξίας των ακινήτων τους και να τηρείται από τα αρμόδια διοικητικά όργανα το ίσο μέτρο (γνωμοδοτικής και αποφασιστικής) κρίσης (βλ. ΣτΕ 170-171/2017 επταμ.). Η τοιαύτη ειδική μέθοδος, [...], πρέπει, ιδίως, να λαμβάνει προσηκόντως υπόψη την κοινώς γνωστή (βλ. ΣτΕ Ολομ. 4003/2014, σκέψη 11) αλλά και σημειούμενη στις σχετικές ετήσιες εκθέσεις του Διοικητή της Τράπεζας της Ελλάδας [...], παρατεταμένη και σταδιακά εντεινόμενη ύφεση της αγοράς ακινήτων, συνεπεία της οικονομικής κρίσης και της επιβάρυνσης της ακίνητης περιουσίας με νέους φόρους, από το 2010 και μετά. Πράγματι, η εν λόγω ύφεση και μεν δημιουργεί μη ομαλές συνθήκες στην αγορά ακινήτων, που ενδέχεται σε διάφορες περιοχές να χαρακτηρίζονται από ελαχιστοποίηση του αγοραστικού ενδιαφέροντος και, συνακόλουθα, της πιθανότητας διάθεσης των προσφερόμενων ακινήτων και κίνησης της σχετικής αγοράς, αλλά το στοιχείο τούτο δεν σημαίνει αδυναμία προσδιορισμού κατά προσέγγιση της πραγματικής αγοραίας αξίας των ακινήτων, όπως υποστηρίζει το Ελληνικό Δημόσιο, αλλά παράγοντα ληπτέο υπόψη στο πλαίσιο της προαναφερόμενης μεθόδου

(πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 4003/2014, σκέψη 12). Εξάλλου, κατά την κοινή πείρα, ιδιαίτερα σημαντικό στοιχείο προσδιορισμού της αγοραίας αξίας ενός ακινήτου είναι η τοποθεσία του. Συνεπώς, ο κανονιστικός ορισμός των αντικειμενικών αξιών πρέπει, κατά την έννοια των προεκτεθεισών εξουσιοδοτικών διατάξεων του άρθρου 41 του ν. 1249/1982, ερμηνευόμενων ενόψει των άρθρων 4 (παρ. 5) και 78 (παρ. 1) του Συντάγματος, να γίνεται κατά ζώνες (πρβλ. ΣτΕ 1024/2013 επταμ., 2019/2012 επταμ.), που παρουσιάζουν τέτοια ομοιογενή χαρακτηριστικά όσον αφορά την αγορά των ακινήτων, ώστε να δικαιολογείται ο καθορισμός της ίδιας αντικειμενικής (κατά προσέγγιση πραγματικής αγοραίας ανά τ.μ.) αξίας για τα ακίνητα που βρίσκονται εντός των ορίων εκάστης ζώνης. Δεδομένου ότι, κατά την κοινή πείρα, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της τοποθεσίας του ακινήτου, ως παράγοντας προσδιοριστικός της αγοραίας αξίας του, μεταβάλλονται κατ' αρχήν ουσιαστικά όχι μόνο ανά Δήμο αλλά και ανάλογα με την ειδικότερη θέση του ακινήτου εντός της εδαφικής περιφέρειας του οικείου Δήμου, ο ως άνω ορισμός πρέπει, κατά την έννοια των ίδιων διατάξεων, να γίνεται σε επίπεδο δημοτικής ενότητας ή κοινότητας δήμου ή τμήματος αυτής (και όχι σε επίπεδο ευρύτερης γεωγραφικής περιοχής, λ.χ. ολόκληρου Δήμου), κατόπιν συνεκτίμησης (διενεργούμενης κατ' εφαρμογή της προαναφερόμενης ειδικής μεθόδου) συγκεκριμένων, περιλαμβανόμενων στο διοικητικό φάκελο, πρόσφορων και επίκαιρων στοιχείων για την πραγματική αγοραία αξία των ακινήτων στη σχετική ζώνη ή, σε περίπτωση αιτιολογημένης διαπίστωσης της ανυπαρξίας τέτοιων στοιχείων, με συνεκτίμηση ανάλογων υφιστάμενων στοιχείων για τις όμορες/γειτονικές ζώνες ή για άλλες ζώνες που κρίνονται αιτιολογημένα ότι παρουσιάζουν ουσιαστικές ομοιότητες όσον αφορά την αγορά ακινήτων (βλ. ΣτΕ 2334-2337/2016 επταμ., 170-171/2017 επταμ.). **Μεταξύ των στοιχείων που (πρέπει να) λαμβάνονται υπόψη στο πλαίσιο αυτό, τόσο κατά την ένταξη το πρώτον ορισμένης περιοχής στο σύστημα αντικειμενικών αξιών όσο, για την ταυτότητα του νομικού λόγου, και σε περίπτωση αναπροσαρμογής των προκαθορισμένων αλλά πλέον ανεπίκαιρων (λόγω παρόδου ευλόγου χρόνου από τον τελευταίο προσδιορισμό) τιμών εκκίνησης, είναι και η προβλεπόμενη στο άρθρο 261 παρ. 4 του ν. 3852/2010 (απλή) γνώμη του οικείου Δημοτικού Συμβουλίου, το οποίο έχει, κατά τεκμήριο, γνώση των τοπικών (χωροταξικών, πολεοδομικών, συγκοινωνιακών και λοιπών) συνθηκών που επηρεάζουν την αγορά των ακινήτων εντός της διοικητικής του περιφέρειας και δυνατότητα διατύπωσης αιτιολογημένης άποψης επί του ζητήματος. Ειδικότερα, οι επιτροπές του άρθρου 41 του ν. 1249/1982 οφείλουν, κατ' αρχήν, να εκφέρουν εξατομικευμένη κρίση για καθεμία από τις ζώνες για τις οποίες εισηγούνται, παραθέτοντας τα συγκεκριμένα στοιχεία τα οποία λαμβάνουν υπόψη τους σχετικά με κάθε ζώνη, προς στήριξη του αντίστοιχου σκέλους της πρότασής τους (πρβλ. ΣτΕ 1024/2013 επταμ., 2019/2012 επταμ., 3626/2010 επταμ.), ενώ μπορούν επιπρεπώς να προβούν σε ενιαία κρίση για περισσότερες ζώνες, μόνον εφόσον οι ζώνες αυτές βρίσκονται στην ίδια δημοτική ενότητα ή κοινότητα ορισμένου δήμου και προκύπτει αιτιολογημένα ότι τελούν υπό παρόμοιες συνθήκες, όσον αφορά την αγοραία αξία των ακινήτων τους. Επομένως, η πρόταση ή/και ο κανονιστικός καθορισμός των τιμών εκκίνησης δεν χωρεί νομίμως, αν γίνεται (κατά παραγνώριση των προαναφερόμενων, συναγόμενων από το άρθρο 41 του ν. 1249/1982, όρων) συλλήβδην για όλες τις ζώνες ορισμένης Περιφέρειας ή του συνόλου της επικράτειας, κατά γενική επίκληση και εκτίμηση στοιχείων αναγόμενων σε διάφορες**

περιοχές και δίχως συγκεκριμένη μεθοδολογία, που να έχει τα προαναφερόμενα χαρακτηριστικά (βλ. ΣΤΕ 2334-2337/2016 επταμ., 170-171/2017 επταμ.).»

Επειδή, με την προαναφερθείσα υπ' αριθμ. 683/2017 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 9 της απόφασης) για την περίπτωση του ΕΝΦΙΑ στην ΣΤ' ζώνη Ψυχικού του Δήμου Φιλοθέης-Ψυχικού ακυρώθηκε (ομόφωνα) η προαναφερθείσα υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1009/18.1.2016 (ΦΕΚ Β' 48/20.1.2016) απόφαση του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών (το ίδιο έγινε και με τις όμοιές της υπ' αριθμ. 556/2017 (7μ., σκέψη 9) για την περίπτωση του ΕΝΦΙΑ στην (κυκλική) ζώνη Επταλόφου του Δήμου Δελφών, 171/2017 (7μ., σκέψη 12) για την περίπτωση του ΕΝΦΙΑ στη Β' ζώνη Ψυχικού του Δήμου Φιλοθέης-Ψυχικού, 2337/2016 (7μ., σκέψη 16) για την περίπτωση του ΕΝΦΙΑ στην Α' ζώνη Φιλοθέης του Δήμου Φιλοθέης-Ψυχικού, 2336/2016 (7μ., σκέψη 17) για την περίπτωση του ΕΝΦΙΑ στην (κυκλική) ζώνη Πολυδρόσου του Δήμου Δελφών, 2335/2016 (7μ., σκέψη 16) για την περίπτωση του ΕΝΦΙΑ στη Β' ζώνη Ραφήνας του Δήμου Ραφήνας-Πικερμίου και 2334/2016 (7μ., σκέψη 18) για την περίπτωση του ΕΝΦΙΑ στην Γ' ζώνη Φιλοθέης του Δήμου Φιλοθέης-Ψυχικού αποφάσεις του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας) για τους ακόλουθους λόγους: «...με την υπό κρίση αίτηση προβάλλεται ότι ο καθορισμός της τιμής εκκίνησης για την ΣΤ ζώνη (της δημοτικής κοινότητας) Ψυχικού του Δήμου Φιλοθέης-Ψυχικού έγινε με την προσβαλλόμενη υπουργική απόφαση κατά παράβαση των εξουσιοδοτικών διατάξεων του άρθρου 41 (παρ. 1 και 2) του ν. 1249/1982, διότι δεν προκύπτει ότι εχώρησε βάσει ειδικών κριτηρίων και κατ' εκτίμηση συγκεκριμένων στοιχείων περί της αγοραίας αξίας των ακινήτων στην επίμαχη ζώνη, που να δικαιολογούν την επίδικη κανονιστική ρύθμιση. Το καθ' ού Δημόσιο ισχυρίζεται ότι ο ανωτέρω λόγος είναι αόριστος, διότι η αιτούσα δεν προβάλλει συγκεκριμένα στοιχεία, τα οποία δεν ελήφθησαν υπόψη από τη Διοίκηση και από τα οποία να προκύπτει ότι η όποια μείωση των αντικειμενικών αξιών, λόγω της οικονομικής κρίσης των τελευταίων ετών, έπληξε την επίμαχη περιοχή, για ειδικούς λόγους. Ο ισχυρισμός κρίνεται απορριπτέος, προεχόντως διότι για το παραδεκτό του ως άνω λόγου, με τον οποίο προβάλλεται, κατά τρόπο αρκούντως ορισμένο, παράβαση των όρων της οικείας νομοθετικής εξουσιοδότησης και, συνεπώς, της θεμελιώδους αρχής της νομιμότητας της κανονιστικής δράσης της Διοίκησης, δεν απαιτείται και επίκληση από την αιτούσα τέτοιων στοιχείων. Περαιτέρω, ο λόγος κρίνεται βάσιμος, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στη σκέψη 6 [...], διότι ο καθορισμός της τιμής εκκίνησης της ΣΤ ζώνης (της δημοτικής κοινότητας) Ψυχικού έγινε στο πλαίσιο συλλήβδην προσδιορισμού των τιμών εκκίνησης για τις ζώνες του συνόλου της επικράτειας, αναλόγως της τιμής που είχαν πριν από την επίδικη αναπροσαρμογή, βάσει εισήγησης της αρμόδιας επιτροπής του άρθρου 41 του ν. 1249/1982, η οποία πρότεινε οριζόντιες ποσοστιαίες μεταβολές ανά ομάδα τιμών ζώνης γενικά των ακινήτων της Περιφέρειας Αττικής, χωρίς να εκφέρει εξατομικευμένη κρίση για τις επιμέρους ζώνες της, ειδικότερα, δε, για την επίδικη ΣΤ ζώνη Ψυχικού, με παράθεση των συγκεκριμένων στοιχείων που έλαβε υπόψη της σχετικά με τη ζώνη αυτή, και χωρίς να προκύπτει η εφαρμογή (από την επιτροπή και, περαιτέρω, από τον Υπουργό) ορισμένης, πρόσφορης μεθοδολογίας προσδιορισμού των αντικειμενικών αξιών. Συνεπώς, η κρινόμενη αίτηση πρέπει να γίνει δεκτή και να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη υπουργική απόφαση, κατά το

μέρος της με το οποίο καθορίστηκε η τιμή εκκίνησης για τη ΣΤ ζώνη (της δημοτικής κοινότητας) Ψυχικού του Δήμου Φιλοθέης-Ψυχικού [...].»

Επειδή, περαιτέρω, ναι μεν με την προαναφερθείσα υπ' αριθμ. 683/2017 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 9 της απόφασης) για την περίπτωση του ΕΝΦΙΑ ακυρώθηκε (ομόφωνα) η προαναφερθείσα υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1009/18.1.2016 (ΦΕΚ Β' 48/20.1.2016) απόφαση του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών για τους προπαρατεθέντες λόγους που αναφέρονται στην απόφαση αυτή (όπως και στις όμοιές της υπ' αριθμ. 556/2017 (7μ., σκέψη 9), 171/2017 (7μ., σκέψη 12), 2337/2016 (7μ., σκέψη 16), 2336/2016 (7μ., σκέψη 17), 2335/2016 (7μ., σκέψη 16) και 2334/2016 (7μ., σκέψη 18) αποφάσεις του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας), **πλην όμως κρίθηκαν παράλληλα** (επίσης ομόφωνα, σκέψη 11 της απόφασης) **και τα εξής**: «...η ισχύς της ακυρούμενης κανονιστικής ρύθμισης άρχισε την 21.5.2015 (βλ. παρ. 5 της προσβαλλόμενης υπουργικής απόφασης) και, επομένως, η ακύρωσή της αναδρομικά, από το χρονικό αυτό σημείο, θα είχε ως συνέπεια τη μη εφαρμογή της για τον υπολογισμό των φόρων (Τ.Α.Π. και ΕΝ.Φ.Ι.Α.) που οφείλονται για το 2016 ως προς τα ακίνητα της επίδικης ΣΤ ζώνης Ψυχικού και, περαιτέρω, την εφαρμογή, για το ίδιο φορολογικό έτος, της νέας ρύθμισης περί τιμής ζώνης στην επίμαχη περιοχή, που υποχρεούται η Διοίκηση να θεσπίσει (βλ. σκέψη 8 της απόφασης ΣτΕ 2066/2016 του Δικαστηρίου), τηρώντας τους όρους των εξουσιοδοτικών διατάξεων του άρθρου 41 του ν. 1249/1982 [...]. **Ωστόσο, η εκπλήρωση από τη Διοίκηση της υποχρέωσης αυτής, η οποία είναι άδηλο εάν θα καταλήξει στη θέσπιση τιμής ζώνης διαφορετικής από την ακυρωθείσα (όπως άδηλη παρίσταται και η τυχόν διαφορά που θα προκύψει), απαιτεί ικανό χρόνο, κατά τον οποίο εγείρεται ο κίνδυνος αδυναμίας νόμιμης επιβολής και είσπραξης των σχετικών φόρων, ιδίως, δε, του ΕΝ.Φ.Ι.Α., λόγω του κενού που δημιουργείται στο οικείο κανονιστικό πλαίσιο. Εξάλλου, ενόψει του σκεπτικού της παρούσας απόφασης, της φύσης της διαπιστωθείσας πλημμέλειας της επίδικης κανονιστικής ρύθμισης, της προσβολής με αίτηση ακυρώσεως ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας διαφόρων άλλων ρυθμίσεων της παραγράφου 2α της επίδικης υπουργικής απόφασης, κατ' επίκληση λόγου ακυρώσεως παρόμοιου με εκείνου που έγινε δεκτός στη σκέψη 9, και της δυνατότητας παρεμπόπτοντος δικαστικού ελέγχου της νομιμότητας των κανονιστικών ρυθμίσεων περί τιμών ζώνης της ίδιας υπουργικής απόφασης, επ' ευκαιρία ένδικων προσφυγών κατά ατομικών πράξεων καταλογισμού φόρου, παρόμοιος κίνδυνος ανακύπτει γενικότερα, όσον αφορά τους φόρους επί της ακίνητης περιουσίας. Η επέλευση του ανωτέρω κινδύνου μπορεί να παραβιάσει ουσιωδώς την εκτέλεση του κρατικού προϋπολογισμού και να προκαλέσει νέες, σοβαρές δημοσιονομικές αβεβαιότητες, η δε αποτελεσματική αποτροπή του εν λόγω κινδύνου, χάριν των απαιτήσεων του αξιόπιστου προγραμματισμού των οικονομικών της χώρας και της δημοσιονομικής τάξης της, συνδέεται με την εφαρμογή της παραγράφου 2 της προσβαλλόμενης υπουργικής απόφασης για τον υπολογισμό του Τ.Α.Π. και του ΕΝ.Φ.Ι.Α. του έτους 2016, η οποία προϋποθέτει την ισχύ της κατά την 1.1.2016 (κρίσιμος χρόνος, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 24 παρ. 3 του ν. 2130/1993 και 1 παρ. 4 του ν. 4223/2013, αντίστοιχα). Συνεκτιμώντας τα ανωτέρω, το Δικαστήριο, κατά τη στάθμιση των συμφερόντων των διαδίκων, αποδίδει μείζονα βαρύτητα στο επιτακτικό δημόσιο συμφέρον, που καθίσταται ακόμα εντονότερο υπό τις παρούσες δημοσιονομικές συνθήκες, αποτροπής**

του κινδύνου ουσιώδους διαταραχής των φορολογικών εσόδων του Κράτους για το έτος (φορολογίας) 2016, και, συνακόλουθα, κρίνει, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 50 παρ. 3β του π.δ. 18/1989, ότι η ακύρωση της επίδικης ρύθμισης της παραγράφου 2α της προσβαλλόμενης υπουργικής απόφασης πρέπει να μην αναδράμει στο χρόνο έναρξης ισχύος της (21.5.2015), αλλά στις 8.6.2016, χρόνο της πρώτης δικασίμου της αίτησης [...] (πρβλ. ΣτΕ 2334-2337/2016 επταμ., 170-171/2017 επταμ.). [...]» Τα παραπάνω είχαν ήδη γίνει δεκτά και με τις προαναφερθείσες υπ' αριθμ. 556/2017 (7μ., σκέψη 11), 171/2017 (7μ., σκέψη 14), 2337/2016 (7μ., σκέψη 18), 2336/2016 (7μ., σκέψη 19), 2335/2016 (7μ., σκέψη 18) και 2334/2016 (7μ., σκέψη 20) αποφάσεις του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, όμοιες με την υπ' αριθμ. 683/2017 απόφαση.

Επειδή, όπως προκύπτει από την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 683/2017 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας και τις όμοιές της υπ' αριθμ. 556/2017 (7μ.), 171/2017 (7μ.), 2337/2016 (7μ.), 2336/2016 (7μ.), 2335/2016 (7μ.) και 2334/2016 (7μ.) αποφάσεις του Β' Τμήματος του ίδιου δικαστηρίου, με τις εν λόγω αποφάσεις ακυρώθηκε η προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1009/18.1.2016 (ΦΕΚ Β' 48/20.1.2016) απόφαση του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών, με την οποία αναπροσαρμόστηκαν οι τιμές που είχαν καθοριστεί, μεταξύ άλλων, με την υπ' αριθμ. 1020564/487/00ΤΥ/Δ'/ΠΟΛ.1034/27.2.2007 (ΦΕΚ Β' 269/28.2.2007) απόφαση των Υφυπουργών Οικονομίας και Οικονομικών, όπως αυτή ίσχυε κατά τη 18.1.2016, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των εντός σχεδίου πόλης ή ορίων οικισμού ακινήτων που μεταβιβάζονται με επαχθή αιτία ή αιτία θανάτου, δωρεά, γονική παροχή και περιλαμβάνονται στα αντίστοιχα βιβλία τιμών που τη συνοδεύουν, και, κατ' εφαρμογή του άρθρου 50 παρ. 3β π.δ. 18/1989, το δικαστήριο όρισε την 08.06.2016 ως χρονικό σημείο έναρξης του ακυρωτικού αποτελέσματος.

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει, **πρώτον**, ότι στην προσβαλλόμενη πράξη αναγράφονται αξίες ακινήτων, οι οποίες είναι εντελώς εξωπραγματικές, μη νόμιμες, μη ανταποκρινόμενες στα ισχύοντα οικονομικά δεδομένα στη χώρα και αντίθετες στην κοινή πείρα και στη λογική, και συνεπώς ο καταλογισθείς σε βάρος της ΕΝΦΙΑ είναι μη νόμιμος, γιατί στηρίζεται σε μη νόμιμες φορολογικές αξίες ακινήτων. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας, παρότι η τελευταία κάνει μνεία της υπ' αριθμ. 4446/2015 απόφασης της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, της μη συμμόρφωσης της κανονιστικώς δρώσας Διοίκησης με αυτή και των επίσημων στοιχείων της Τράπεζας της Ελλάδος σχετικά με τις τιμές των ακινήτων στη χώρα, πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος, αφού η προσφεύγουσα δεν εξειδικεύει εν προκειμένω για ποιο λόγο και κατά τι η φορολογητέα αξία των βαρυνόμενων με ΕΝΦΙΑ με την προσβαλλόμενη πράξη ακινήτων της δεν ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα, ειδικότερα δε, δε συγκεκριμενοποιεί το αν, στη δική της ιδιαίτερη περίπτωση, και, σε καταφατική απάντηση, το πώς και το αναφορικά με ποια από τα βαρυνόμενα με το φόρο ακίνητά της προκύπτει για σκοπούς ΕΝΦΙΑ έτους 2018, μετά τη διενεργηθείσα με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1113/18 απόφαση του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών αναπροσαρμογή των αντικειμενικών αξιών, ουσιώδης απόκλιση μεταξύ της

αντικειμενικώς προσδιορισθείσας και της πραγματικής-εμπορικής αξίας (με την έννοια ότι η πρώτη είναι ουσιαστικώς υψηλότερη της δεύτερης), καθώς και το μέγεθος της απόκλισης, ούτε και προσκομίζει (συνυποβάλλει) συγκριτικά στοιχεία άλλων οικοπέδων της εγγύτερης ή ευρύτερης περιοχής του υπό κρίση ακινήτου αφορούν το κρίσιμο έτος 2018 ή αν έχουν ληφθεί την ημερομηνία σύνταξης της Έκθεσης, δηλαδή το Δεκέμβριο 2016, δηλαδή **δεν προκύπτει με ασφάλεια (σαφήνεια) αν τα χρησιμοποιούμενα συγκριτικά στοιχεία είναι επίκαιρα**, με αποτέλεσμα **να μην μπορούν να ληφθούν υπόψη**, γεγονός που καθιστά έωλη (αβάσιμη) όλη την Έκθεση Εκτίμησης ως στερούμενης ερείσματος (ήτοι επίκαιρων συγκριτικών στοιχείων). Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το **πρώτο** αυτό εξεταζόμενο μέρος, να απορριφθεί ως αόριστος.

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει περαιτέρω, **δεύτερον**, ότι η Διοίκηση παραλείπει να εξηγήσει, να αναλύσει και να γνωστοποιήσει τον τρόπο, τη μέθοδο και οικονομικά κ.λπ. δεδομένα, βάσει των οποίων ήχθη στην αναγραφή των υπό κρίση (εξωπραγματικών) αξιών των βαρυνόμενων ακινήτων της στην προσβαλλόμενη πράξη. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, κι αν ακόμα θεωρούνταν, επί τη βάσει των ως άνω κριθέντων με τις προπαρατεθείσες υπ' αριθμ. ΣτΕ 683/2017 (7μ., σκέψεις 6 και 9 της απόφασης), 556/2017 (7μ., σκέψεις 6 και 9 της απόφασης), 171/2017 (7μ., σκέψεις 9 και 12 της απόφασης), 2337/2016 (7μ., σκέψεις 13 και 16 της απόφασης), 2336/2016 (7μ., σκέψεις 14 και 17 της απόφασης), 2335/2016 (7μ., σκέψεις 13 και 16 της απόφασης) και 2334/2016 (7μ., σκέψεις 15 και 18 της απόφασης) αποφάσεις του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, ότι το νομοθετικό έρεισμα της προσβαλλόμενης πράξης, δηλαδή η υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1113/2018 απόφαση του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών, είχε εκδοθεί κατά παράβαση της σχετικής νομοθετικής εξουσιοδότησης των διατάξεων του άρθρου 41 παρ. 1 και 2 ν. 1249/1982 και έπρεπε κατ' ακολουθία να ακυρωθεί, καταρχήν, η προσβαλλόμενη πράξη λόγω της μη εξήγησης, ανάλυσης και γνωστοποίησης του τρόπου, της μεθόδου και των οικονομικών δεδομένων, επί των οποίων βασίστηκε ο προσδιορισμός των ισχυουσών για τα υπό κρίση ακίνητα αξιών, η προσβαλλόμενη πράξη τελικά δε θα ακυρωνόταν, κατ' αναλογία των ως άνω κριθέντων με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 683/2017 (σκέψη 11 της απόφασης) και τις όμοιές της υπ' αριθμ. 556/2017 (σκέψη 11 της απόφασης), 171/2017 (σκέψη 14 της απόφασης), 2337/2016 (σκέψη 18 της απόφασης), 2336/2016 (σκέψη 19 της απόφασης), 2335/2016 (σκέψη 18 της απόφασης) και 2334/2016 (σκέψη 20 της απόφασης) αποφάσεις του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας και ειδικότερα για τους λόγους που αναφέρονται στις αποφάσεις αυτές (επιτακτικό δημόσιο συμφέρον, που καθίσταται ακόμα εντονότερο υπό τις παρούσες δημοσιονομικές συνθήκες, αποτροπής του κινδύνου ουσιαστικού διαταραχής των φορολογικών εσόδων του Κράτους για το έτος (φορολογίας) 2017 λόγω αδυναμίας νόμιμης επιβολής και είσπραξης του ΕΝΦΙΑ για το έτος αυτό), αφού υπό το πρίσμα αυτής της νομολογίας του Συμβουλίου της Επικρατείας το νομοθετικό της θεμέλιο, ήτοι η προαναφερθείσα υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1009/18.1.2016 (ΦΕΚ Β' 48/20.1.2016) απόφαση του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών, θα θεωρούνταν ισχυρό κατά τον κρίσιμο χρόνο για την

επιβολή του ΕΝΦΙΑ του έτους 2018, δηλαδή κατά την 01.01.2019. Για το λόγο αυτό, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το **δεύτερο** ως άνω εξεταζόμενο μέρος, να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1 και 4 ν. 4223/2013, όπως ίσχυαν κατά το έτος 2018: «1. Από το έτος 2014 και για κάθε επόμενο έτος επιβάλλεται *Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.)* στα δικαιώματα της παραγράφου 2 του παρόντος, σε ακίνητα που βρίσκονται στην Ελλάδα και ανήκουν σε φυσικά [...] πρόσωπα [...] **την 1^η Ιανουαρίου κάθε έτους.** 2. [...]. 3. [...]. 4. Τα δικαιώματα επί των οποίων επιβάλλεται ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. ετησίως είναι **αυτά που υπάρχουν την 1^η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας**, ανεξάρτητα από μεταβολές που τυχόν επέρχονται κατά τη διάρκεια του έτους αυτού και ανεξάρτητα από τη μεταγραφή του τίτλου κτήσης.»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1 και 4 ν. 4223/2013, όπως ίσχυαν κατά το έτος 2018, **κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ είναι η 1^η Ιανουαρίου εκάστου έτους** (φορολογικού).

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά την 01.01.2018 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ έτους 2017): «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 την 01.01.2019 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ έτους 2018): «Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 1 παρ. 3 ν. 4223/2013, όπως ίσχυε κατά την 01.01.2019 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ έτους 2018): «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 01.01.2018 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ έτους 2019): «**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 τα έτη 2016, 2017 και 2018 στη συνολική αξία του πρώτου εδαφίου δεν συνυπολογίζεται και η αξία των δικαιωμάτων επί γηπέδων εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμού.»

Επειδή, με τον τρίτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι η επιβολή σε βάρος της συμπληρωματικού, πέραν του κυρίου, ΕΝΦΙΑ συνιστά διπλή φορολόγηση, που απαγορεύεται από τις διατάξεις των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς της, ο συμπληρωματικός ΕΝΦΙΑ δεν αποτελεί ξεχωριστό, αυτοτελή φόρο, αλλά **τμήμα της συνολικής επιβάρυνσης του ΕΝΦΙΑ** και, ειδικότερα, στοιχείο επαύξησης της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης με κριτήριο τη φοροδοτική ικανότητα του υποκειμένου στο φόρο, η οποία προκύπτει με βάση τη συνολική αξία της ακίνητης περιουσίας, και κατ' ακολουθίαν δεν τίθεται θέμα διπλής φορολόγησης. Η διαμόρφωση δε του συστήματος του ΕΝΦΙΑ με πρόβλεψη κύριου και, υπό προϋποθέσεις, συμπληρωματικού φόρου είναι επιτρεπτή κατά το Σύνταγμα, δεδομένης της ευρείας ευχέρειας που παρέχεται στο φορολογικό νομοθέτη να διαμορφώνει κατά την κρίση του το ισχύον φορολογικό σύστημα, στο πλαίσιο των ισχυουσών συνταγματικών διατάξεων. Για τους λόγους αυτούς, ο τρίτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά την 01.01.2019 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ έτους 2019): *«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 την 01.01.2019 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ έτους 2019): *«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 την 01.01.2019 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ έτους 2019): *«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 προβλεπομένους, υπό του νόμου και των γενικών αρχών του διεθνούς δικαίου, όρους. Αι προαναφερθείσαι διατάξεις δεν θίγουν το δικαίωμα παντός κράτους όπως θέση εν ισχύ 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 τον τέταρτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι 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 ουσιαστικά 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. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας 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 συνιστά υπέρμετρη επιβάρυνση της ιδιοκτησίας 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 7.850,98 € αντιστοιχεί σε συνολική αξία ακίνητης περιουσίας ύψους 1.031.784,75 €. Μόνη η προβολή του ισχυρισμού ότι η μη πρόβλεψη μηδενικού συντελεστή ΕΝΦΙΑ στην περίπτωση απρόσοδων ακινήτων λόγω μη εκμετάλλευσής τους εξαιτίας μη δυνατότητας οποιασδήποτε χρήσης τους (π.χ. συνεπεία της σημερινής σοβαρής οικονομικής κρίσης) 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 την προσφεύγουσα το αν, στη δική της ιδιαίτερη περίπτωση, και, σε καταφατική απάντηση, το πώς η επιβολή του ΕΝΦΙΑ, ενόψει του δικού της συνολικού εισοδήματος του φορολογικού έτους 2018 (33,030,00 €), οδηγεί σε έμμεση δήμευση ακινήτων της υπαγόμενων σε ΕΝΦΙΑ, κατά παράβαση των ως άνω διατάξεων του άρθρου 17 του Συντάγματος και του άρθρου 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ, και την ωθεί σε μεταβίβασή τους, πολλώ δε μάλλον όταν επί συνολικής αξίας της ακίνητης περιουσίας της ύψους 1.031.784,75 € ο συνολικός επιβαλλόμενος ΕΝΦΙΑ ανέρχεται σε 7850,98 €, και συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι απορριπτέος ως νόμω αβάσιμος. Εξάλλου, απορριπτέος ως νόμω αβάσιμος είναι και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ο ΕΝΦΙΑ έρχεται σε αντίθεση προς το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος, επειδή δεν προβλέπεται μηδενικός συντελεστής για τα απρόσοδα ακίνητα. Κι αυτό, γιατί δε συγκεκριμενοποιείται από την προσφεύγουσα το αν, στη δική της ιδιαίτερη περίπτωση, και, σε καταφατική απάντηση, το πώς η επιβολή του ΕΝΦΙΑ, ενόψει του δικού της συνολικού εισοδήματος του φορολογικού έτους 2017 (33,030,00 €), 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 της προσφεύγουσας ύψους 1.031.784,75 € ο συνολικός επιβαλλόμενος ΕΝΦΙΑ ανέρχεται σε 7850,98 €. 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 την 01.01.2019 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ έτους 2018)), 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, ο τέταρτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον πέμπτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά την 01.01.2019 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ έτους 2018): *«Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους.»*

Επειδή, με τον πέμπτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι δε διαθέτει φοροδοτική ικανότητα, ώστε να μπορεί να συνεισφέρει στα κοινά βάρη, χωρίς να κινδυνεύσει κάποιο από τα απαραίτητα για τη διαβίωσή της στοιχεία, όπως η στέγαση, η διατροφή ή η υγεία της, ισχυριζόμενη ειδικότερα ότι α) το σύνολο του εισοδήματός της για το 2019 μέχρι τις 26.9.2019 είναι 17.762,25 €, ενώ β) τα βασικά της έξοδα (φόροι, ιατρικές δαπάνες, ΙΧ αυτοκίνητο και έξοδα κατοικίας) για την περίοδο 01.01.2019-26.09.2018 είναι 16.453,59 €, τα οποία προσαυξανόμενα κατά 7.200,00 € για στοιχειώδεις ανάγκες της διατροφής, ένδυσης κ.λπ. και κατά 12.000,00 € που οφείλει σε ημεδαπή τράπεζα από πιστωτική κάρτα ανέρχονται στα 35.653,53 €, και συνεπώς διαβιώνει σε κατάσταση τεράστιας οικονομικής δυσπραγίας. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει επαρκή αποδεικτικά μέσα, από τα οποία να αποδεικνύονται πλήρως οι ανωτέρω ισχυρισμοί της, κυρίως δε το αν όντως το εισόδημά της του έτους 2018 και του έτους 2019 έχει ήδη δαπανηθεί για εξόφληση οφειλόμενων φόρων και δαπανών στοιχειώδους βιοπορισμού της, ώστε να μπορεί να κριθεί, ενόψει και της συνολικής περιουσιακής της κατάστασης (δηλωθέν εισόδημα για το φορολογικό έτος 2018 ύψους 27.567,99 €, συνολικό εισόδημά της για το φορολογικό έτος 2019 μέχρι τις 26.9.2019 ύψους 17.762,25 € και εκτιμώμενο συνολικό εισόδημα για το φορολογικό έτος 2019, συνολική αξία της

ακίνητης περιουσίας της ύψους 1.031.784,75 €), ότι δε διαθέτει φοροδοτική ικανότητα, ώστε να μπορεί να συνεισφέρει στα κοινά βάρη (κατά το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος), και συγκεκριμένα, εν προκειμένω, να ανταποκριθεί στην υπό κρίση υποχρέωσή της καταβολής του ΕΝΦΙΑ έτους 2019 ύψους 7.850,98 €, χωρίς να τεθεί σε διακινδύνευση κάποιο από τα απαραίτητα για τη διαβίωσή της στοιχεία (στέγαση, διατροφή) ή η υγεία της, και ότι συνεπώς πρέπει είτε να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη είτε να αναπροσαρμοστεί η σχετική φορολογική της υποχρέωση ανάλογα με τις πραγματικές οικονομικές της δυνάμεις. Επομένως, η προσφεύγουσα δεν τεκμηριώνει επαρκώς τον ισχυρισμό της ότι δε διαθέτει φοροδοτική ικανότητα αναφορικά με τον οφειλόμενο για το έτος 2019 ΕΝΦΙΑ και συνεπώς κατά τούτο ο ισχυρισμός της πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 3-09-19 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ΤΟΥ, με **ΑΦΜ**, και **την επικύρωση** της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου ν. 4223/2013 (ΕΝΦΙΑ) έτους 2019 του Διοικητή της ΑΑΔΕ) με αριθμό δήλωσης ΕΝΦΙΑ/19 και αριθμό ειδοποίησης/18.

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΕΝΦΙΑ έτους 2018 συνολικού ποσού 7.850,98 €.

Έτος 2018:

Ενιαίος φόρος ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) έτους 2018: 7.850,98 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου ν. 4223/2013 (ΕΝΦΙΑ) Έτους 2019 του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με αριθμό δήλωσης ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ)/19 (ΑΧΚ...../..... και αριθμό ειδοποίησης/19.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

Ακριβές Αντίγραφο

Ο Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

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.

