



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20/09/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **1319**

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604552
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022, ΦΕΚ Α' 206).

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

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Της υπ' αριθμ. Α.1165/22.11.2022 (ΦΕΚ Β' 6009/25.11.2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, κατοίκου και προσωρινά, κατά της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου ν. 4223/2013 (ενιαίος φόρος ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ)) έτους 2023 του Διοικητή της ΑΑΔΕ με αριθμό δήλωσης ΕΝΦΙΑ και αριθμό ειδοποίησης, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΕΝΦΙΑ του Διοικητή της ΑΑΔΕ, της οποίας ζητείται, καθ' ερμηνεία του διατυπωθέντος με την εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή αιτήματος, η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών.

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

* * * * *

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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 (ενιαίος φόρος ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ)) έτους 2023 του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με αριθμό δήλωσης ΕΝΦΙΑ και αριθμό ειδοποίησης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος ΕΝΦΙΑ ποσού 7.305,51 €, πλέον 1.461,10 € προσαύξησης βάσει της συνολικής αξίας της ακίνητης περιουσίας, δηλαδή συνολικό ποσό 8.766,61 €, για τα δικαιώματα που είχε επί ακινήτων την 01.01.2023.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά, καθ' ερμηνεία του διατυπωθέντος με αυτήν αιτήματός του, την τροποποίηση της ως άνω πράξης διοικητικού προσδιορισμού ΕΝΦΙΑ και ειδικότερα ως προς τον καταλογιζόμενο φόρο των ενοτήτων Γ' και Ε' του άρθρου 4 ν. 4223/2013, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους, σ' ό,τι αφορά ειδικά στα ακίνητά του με Αριθμούς Ταυτότητας Ακινήτου (ΑΤΑΚ.....):

- 1) Σχεδόν δεκαπλασιασμός του κυρίου ΕΝΦΙΑ σε σχέση με τον κύριο ΕΝΦΙΑ του έτους 2021 (αύξηση κύριου ΕΝΦΙΑ κατά 884% σε σχέση με τον κύριο ΕΝΦΙΑ του έτους 2021) λόγω αναπροσαρμογής των αντικειμενικών αξιών και αντίστοιχης αύξησης της αξίας της συνολικής ακίνητης περιουσίας του. Παραβίαση συνταγματικής αρχής αναλογικότητας.
- 2) Αν η συνολική του περιουσία με ίδια αξία ήταν κατανεμημένη σε περισσότερα ακίνητα, η αξία του καθενός από τα οποία δε θα υπερέβαινε τις 400.000,00 €, δε θα είχε οποιαδήποτε επιβάρυνση με φόρο της ενότητας Γ' . Δηλαδή με τον τρόπο αυτό περιουσία ίσης αξίας φορολογείται με διαφορετικό τρόπο.
- 3) Η επαύξηση της φορολογικής επιβάρυνσης με το φόρο της ενότητας Ε' προσκρούσει ομοίως στο Σύνταγμα, επειδή πολλαπλασιάζει την ούτως ή άλλως αντισυνταγματική επιβάρυνση του φόρου της ενότητας Γ' .
- 4) Αδικαιολόγητη και ληστρική υπερφορολόγηση της οικογενειακής περιουσίας με την ταυτόχρονη φορολόγηση κάθε μέλους της οικογένειας-εξ αδιαιρέτου συνιδιοκτήτη, με υπολογισμό αυξητικού συντελεστή, σα να είναι καθένας από τους συνιδιοκτήτες ιδιοκτήτης ολόκληρου του ακινήτου κατά παράβαση του άρθρου 21 του Συντάγματος.
- 5) Από τα παραπάνω ακίνητα ουδέν εισόδημα έχει, καθότι είναι κάτοχος μόνο της ψιλής κυριότητας επ' αυτών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1 και 4 ν. 4223/2013, όπως ίσχυαν για το έτος 2023 και συγκεκριμένα κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (το αργότερο 02.05.2023): «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. [...]. 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 για το έτος 2023 και συγκεκριμένα κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (το αργότερο 02.05.2023)), 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 01.01.2023 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ έτους 2023): «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 01.01.2023 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ έτους 2023): «Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 ν. 4223/2013, όπως ίσχυαν κατά την 01.01.2023 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ έτους 2023): «**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 [...] 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) [...]. 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**, σύμφωνα με τον πίνακα που ακολουθεί: [...]. Κτίσματα εντός ή εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμού, για τα οποία δεν έχει καθοριστεί τιμή ζώνης, [...] εντάσσονται στην κατώτερη τιμή ζώνης της Δημοτικής Ενότητας στην οποία βρίσκονται. Αν δεν έχουν καθοριστεί τιμές ζώνης στη Δημοτική Ενότητα, εντάσσονται στην κατώτερη τιμή ζώνης του οικείου Δήμου και, αν δεν έχουν καθοριστεί τιμές ζώνης στο Δήμο, εντάσσονται στην κατώτερη τιμή ζώνης της οικείας Περιφερειακής Ενότητας και, αν δεν έχουν καθοριστεί τιμές ζώνης στην Περιφερειακή Ενότητα, εντάσσονται στην κατώτερη τιμή ζώνης της οικείας Περιφέρειας. [...]. β) [...]. 3. α. Ο κύριος φόρος για τα δικαιώματα επί των κτισμάτων, εκτός των ειδικών κτιρίων, ισούται με το γινόμενο της επιφάνειας, του βασικού φόρου, του συντελεστή παλαιότητας κτίσματος, του συντελεστή ορόφου ή μονοκατοικίας, του συντελεστή

πρόσοψης, του συντελεστή βοηθητικών χώρων και του συντελεστή ημιτελούς κτίσματος, κατά περίπτωση, ως εξής: $\text{Φόρος} = \text{Επιφάνεια κτίσματος (μ}^2\text{)} \times \text{ΒΦ} \times \text{ΣΠΚ} \times \text{ΣΟ ή ΣΜ} \times \text{ΣΠ} \times \text{ΣΒΧ (όπου εφαρμόζεται)} \times \text{ΣΗΚ (όπου εφαρμόζεται)}$. β. [...]. **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, σύμφωνα με τον πίνακα που ακολουθεί: [...]. β) Η Μοναδιαία Αξία του οικοπέδου ανά τετραγωνικό μέτρο είναι ο λόγος της φορολογητέας αξίας του οικοπέδου προς τη συνολική επιφάνεια του. Αν το οικόπεδο βρίσκεται σε περιοχή, στην οποία δεν ισχύουν οι αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 41 του ν. 1249/1982 [...], η μοναδιαία αξία του οικοπέδου ανά τετραγωνικό μέτρο δεν μπορεί να είναι ανώτερη της τιμής ανά τετραγωνικό μέτρο, η οποία ελήφθη υπόψη για τον υπολογισμό του φόρου ακίνητης περιουσίας φυσικών προσώπων έτους 2013. 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.. Αν το οικόπεδο είναι δεσμευμένο για κοινωφελή χρήση, ο Σ.Α.Ο. είναι ίσος με το συντελεστή δόμησης του Οικοδομικού Τετραγώνου, όπως έχει καθοριστεί με προεδρικό διάταγμα. ββ) [...]. ε) Αν στο οικόπεδο υπάρχει κτίσμα, η επιφάνεια του οικοπέδου για την οποία επιβάλλεται ο κύριος φόρος ισούται με το υπόλοιπο της συνολικής επιφάνειας, αφού αφαιρεθεί η επιφάνεια του οικοπέδου, η οποία αναλογεί στο συντελεστή αξιοποίησης του οικοπέδου, με βάση τη δόμηση η οποία έχει πραγματοποιηθεί στο οικόπεδο, ως εξής: $\text{Επιφάνεια οικοπέδου για την οποία επιβάλλεται ΕΝ.Φ.Ι.Α. όταν υπάρχει κτίσμα} = \text{συνολική επιφάνεια οικοπέδου} - \text{επιφάνεια οικοπέδου που αναλογεί στο Σ.Α.Ο. με βάση τη δόμηση που έχει πραγματοποιηθεί}$. [...]. στ) Ο κύριος φόρος ισούται με το γινόμενο της επιφάνειας και του συντελεστή φόρου, ως εξής: $\text{Φόρος} = \text{Επιφάνεια οικοπέδου (μ}^2\text{)} \times \text{ΣΦ}$. 2. Ειδικότερα, για τα γήπεδα [...]. **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 [...], σύμφωνα με την κατωτέρω κλίμακα:

Κλιμάκια συνολικής αξίας ακινήτου σε ευρώ	Συντελεστής φόρου ανά κλιμάκιο αξίας
0,01-400.000	0%
400.000,01-500.000	0,20%
500.000,01-600.000	0,30%
600.000,01-700.000	0,40%
700.000,01-800.000	0,50%
800.000,01-900.000	0,60%

900.000,01-1.000.000	0,70%
1.000.000,01-2.000.000	0,90%
≥2.000.000,01	1,00%

Ο φόρος υπολογίζεται στη συνολική αξία του εκατό τοις εκατό (100%) της πλήρους κυριότητας του ακινήτου, όπως το δικαίωμα αυτό αναγράφεται στη δήλωση στοιχείων ακινήτων, απομεινώνεται με βάση τον συντελεστή συνιδιοκτησίας της παρ. 3 του άρθρου 32 του ν. 3842/2010 [...], 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. [...]. Δεν επιβάλλεται ο φόρος της παρούσας Ενότητας σε δικαίωμα επί οικοπέδου με ή χωρίς κτίσμα, όταν το ποσοστό συνιδιοκτησίας επί του εν λόγω οικοπέδου δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%). Επιπλέον, το δικαίωμα επί του οικοπέδου δεν λαμβάνεται υπόψη για την εφαρμογή του συντελεστή φόρου ανά κλιμάκιο αξίας της παρούσας Ενότητας, λαμβάνεται όμως υπόψη για τη συνολική αξία της περιουσίας του υποκειμένου στον φόρο για την παρούσα Ενότητα και την Ενότητα Ε΄. [...].

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΄. β. Ο κύριος φόρος των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων ισούται με [...].

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 εξακόσιες πενήντα χιλιάδες (650.000) ευρώ, κατά ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%), β) για αξία ακίνητης περιουσίας έως και οκτακόσιες χιλιάδες (800.000) ευρώ, κατά ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%), γ) για αξία ακίνητης περιουσίας έως και ένα εκατομμύριο (1.000.000) ευρώ, κατά ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15%), δ) για αξία ακίνητης περιουσίας από ένα εκατομμύριο και ένα λεπτό (1.000.000,01) ευρώ και άνω, κατά ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%). Η προσαύξηση σύμφωνα με τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο εφαρμόζεται, εφόσον η συνολική αξία της ακίνητης περιουσίας υπερβαίνει τις πεντακόσιες χιλιάδες (500.000) ευρώ. Για τον υπολογισμό της συνολικής αξίας της περιουσίας εφαρμόζεται το άρθρο 32 του ν. 3842/2010. Αν το οικόπεδο βρίσκεται σε περιοχή, η οποία δεν εντάσσεται στο πεδίο εφαρμογής των αποφάσεων του Υπουργού Οικονομικών, που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 41 του ν. 1249/1982 [...], για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας αυτού, το γινόμενο της συνολικής τιμής εκκίνησης του οικοπέδου και του συντελεστή οικοπέδου, ο οποίος δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερος του 1, δεν μπορεί να είναι ανώτερο της τιμής ανά τετραγωνικό μέτρο, η οποία ελήφθη υπόψη για τον υπολογισμό του φόρου ακίνητης περιουσίας φυσικών προσώπων έτους 2013. Στη συνολική αξία της ακίνητης περιουσίας δεν συνυπολογίζεται η αξία των δικαιωμάτων επί των γηπέδων εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμού. [...].»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 1 παρ. 2 εδ. α΄ ν. 4223/2013, όπως ίσχυε κατά την 01.01.2023 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ έτους 2023): «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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 3-4 ν. 4223/2013, όπως ίσχυαν κατά την 01.01.2023 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ έτους 2023): «3. Ο πλήρης κύριος υποχρεούται στην καταβολή του συνολικού ΕΝ.Φ.Ι.Α. που βαρύνει το ακίνητο κατά το ποσοστό συνιδιοκτησίας του. 4. Αν συστάθηκε επικαρπία, ο συνολικός ΕΝ.Φ.Ι.Α. που βαρύνει το ακίνητο επιμερίζεται μεταξύ του ψιλού κυρίου και του επικαρπωτή ως εξής: α) Αν ο επικαρπωτής είναι φυσικό πρόσωπο, ο φόρος που αναλογεί στο δικαίωμα αυτό ορίζεται ως ποσοστό του φόρου που αναλογεί στην πλήρη κυριότητα του ακινήτου, ανάλογα με την ηλικία του επικαρπωτή ως εξής: (αα) Στα 8/10, αν ο επικαρπωτής δεν έχει υπερβεί το 20ό έτος της ηλικίας του. (ββ) Στα 7/10, αν ο επικαρπωτής έχει υπερβεί το 20ό έτος της ηλικίας του. (γγ) Στα 6/10, αν ο επικαρπωτής έχει υπερβεί το 30ό έτος της ηλικίας του. (δδ) Στα 5/10, αν ο επικαρπωτής έχει υπερβεί το 40ό έτος της ηλικίας του. (εε) Στα 4/10, αν ο επικαρπωτής έχει υπερβεί το 50ό έτος της ηλικίας του. (στστ) Στα 3/10, αν ο επικαρπωτής έχει υπερβεί το 60ό έτος της ηλικίας του. (ζζ) Στα 2/10, αν ο επικαρπωτής έχει υπερβεί το 70ό έτος της ηλικίας του. (ηη) Στο 1/10, αν ο επικαρπωτής έχει υπερβεί το 80ό έτος της ηλικίας του. β) [...]. γ) Ο φόρος που αναλογεί στην ψιλή κυριότητα προκύπτει αν από το φόρο που αναλογεί στην πλήρη κυριότητα αφαιρεθεί ο φόρος που αναλογεί στην επικαρπία.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 973 του Αστικού Κώδικα, όπως ίσχυε κατά την 01.01.2023 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ έτους 2023): «**Δικαιώματα που παρέχουν εξουσία άμεση και εναντίον όλων πάνω στο πράγμα** (εμπράγματα δικαιώματα) είναι η κυριότητα, οι δουλείες, το ενέχυρο και η υποθήκη.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 1000 του Αστικού Κώδικα, όπως ίσχυε κατά την 01.01.2023 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ έτους 2023): «**Ο κύριος του πράγματος μπορεί, εφόσον δεν προσκρούει στο νόμο ή σε δικαιώματα τρίτων, να το διαθέτει κατ' αρέσκειαν και να αποκλείει κάθε ενέργεια άλλου πάνω σ' αυτό.**»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 1142 του Αστικού Κώδικα, όπως ίσχυε κατά την 01.01.2023 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ έτους 2023): «**Η προσωπική δουλεία της επικαρπίας συνίσταται στο εμπράγματο δικαίωμα του επικαρπωτή να χρησιμοποιεί και να καρπώνεται ξένο πράγμα, διατηρώντας όμως ακέραιη την ουσία του.**»

Επειδή, περαιτέρω, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 171/2017 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 9 της απόφασης) για την περίπτωση του ΕΝΦΙΑ στη Β' ζώνη Ψυχικού του Δήμου Φιλοθέης-Ψυχικού (βλ. επίσης ΣτΕ 2334/2016 (7μ., ομόφωνα), σκέψη 15· ΣτΕ 2335/2016 (7μ., ομόφωνα), σκέψη 13· ΣτΕ 2336/2016 (7μ., ομόφωνα), σκέψη 14· ΣτΕ 2337/2016 (7μ., ομόφωνα), σκέψη 13), «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 (πρβλ. ΣτΕ 3335/2015, 1582/2015), 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. [...]. 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 (πρβλ. ΣτΕ 1024/2013 επταμ., 2019-2010/2012 επταμ.) ή, σε περίπτωση αιτιολογημένης διαπίστωσης της ανυπαρξίας τέτοιων στοιχείων, με συνεκτίμηση ανάλογων υφιστάμενων στοιχείων για τις όμορες/γειτονικές ζώνες (πρβλ. ΣτΕ 3833/2014 επταμ.) ή για άλλες ζώνες που κρίνονται αιτιολογημένα ότι παρουσιάζουν ουσιώδεις ομοιότητες όσον αφορά την αγορά ακινήτων...»

Επειδή, εξάλλου, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 4003/2014 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 9 της απόφασης) για την περίπτωση του ΕΝΦΙΑ, «με τις διατάξεις που εκτέθηκαν στην προηγούμενη σκέψη 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 (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 1357/2018 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 8 της απόφασης): «...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, 2334-2337/2016 επταμ.). Με τις [...] 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 (βλ. ΣΤΕ 2334-2337/2016 επταμ.). Οι ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982, στις οποίες παραπέμπει το άρθρο 4 του ν. 4223/2013, συνάδουν προς το Σύνταγμα, καθόσον δεν θεσπίζουν αμάχητο τεκμήριο προσδιορισμού της αγοραίας αξίας των ακινήτων (και συνακόλουθα της περιουσιακής αξίας των οριζόμενων στο άρθρο 1 του ν. 4223/2013 δικαιωμάτων, επί των οποίων επιβάλλεται ο ΕΝ.Φ.Ι.Α.), δεδομένου ότι ο φορολογούμενος δύναται με δική του πρωτοβουλία να αποστεί από την εφαρμογή του τεκμαρτού/αντικειμενικού τρόπου προσδιορισμού της αγοραίας αξίας, ζητώντας από το δικαστήριο, κατά την παράγραφο 6 του άρθρου 41, τον προσδιορισμό της αξίας αυτής (πρβλ. ΣΤΕ Ολομ. 4003/2014, 86/2015 επταμ.), εάν θεωρεί ότι η αντικειμενική αξία του ακινήτου του είναι (ουσιωδώς) μεγαλύτερη από την πραγματική αγοραία αξία του. Επομένως, σε τέτοια περίπτωση, η πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α., η οποία ερείδεται στην ισχύουσα (κανονιστικώς ορισθείσα με υπουργική απόφαση) τιμή ζώνης, προσβάλλεται με έννομο συμφέρον από τον φορολογούμενο (όχι στο σύνολό της, αλλά μόνον) κατά το μέρος της που στηρίζεται σε τιμή ζώνης υπερβαίνουσα την τιμή (ανά τ.μ.) η οποία αντιστοιχεί στην πραγματική αγοραία αξία του ακινήτου. Ενόψει των

προηγούμενων, οι διατάξεις των άρθρων 41 παρ. 6 του ν. 1249/1982 και 4 παρ. 1 και 2 του ν. 4223/2013, σε συνδυασμό με τις προεκτεθείσες διατάξεις των άρθρων 63 και 65 του ΚΦΔ, έχουν την έννοια ότι, εφόσον ισχύει η οικεία κανονιστική ρύθμιση περί τιμής ζώνης [...], στην οποία ερείδεται η πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α., ο καθού φορολογούμενος, ο οποίος επιδιώκει να αποστεί από την τεκμαρτή αξία που ορίζει η εν λόγω κανονιστική ρύθμιση, στο πλαίσιο του προσδιορισμού του ύψους του ΕΝ.Φ.Ι.Α. που οφείλει, δεν αρκεί να αμφισβητήσει με την ενδικοφανή και, περαιτέρω, με την ένδικη προσφυγή του τη νομιμότητα της ως άνω κανονιστικής ρύθμισης περί τιμής ζώνης των ακινήτων στην περιοχή στην οποία βρίσκεται η περιουσία του, αλλά (ανεξαρτήτως εάν ισχυρίζεται ότι η τιμή ζώνης δεν καθορίστηκε εξ αρχής ορθώς ή ότι δεν συνάδει πλέον με τις τρέχουσες τιμές, λόγω μεταβολής των συνθηκών της αγοράς, ή ότι δεν ανταποκρίνεται στις ειδικές συνθήκες του συγκεκριμένου ακινήτου του: πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 4003/2014 και ΣτΕ 2810/2017 επταμ.) **βαρύνεται να προβάλει, με συγκεκριμένο ισχυρισμό, ότι η εφαρμοσθείσα τιμή ζώνης είναι (ουσιωδώς) μεγαλύτερη από την πραγματική αγοραία τιμή του ακινήτου του, καθώς και να διατυπώσει συγκεκριμένο αίτημα ως προς το ύψος, στο οποίο πρέπει να καθοριστεί η επίμαχη αγοραία αξία, συνοδευόμενο, μάλιστα, από έγγραφα στοιχεία τεκμηρίωσής της**, δεδομένου ότι, σε τέτοια περίπτωση, αντικείμενο της διοικητικής (ενδικοφανούς) διαδικασίας και της αντίστοιχης διοικητικής δίκης είναι ο προσδιορισμός της αμφισβητούμενης αγοραίας αξίας του ακινήτου και, συνακόλουθα, του φόρου, ο οποίος αναλογεί κατά το νόμο στην αξία αυτή. **Αν ο φορολογούμενος παραλείψει να ανταποκριθεί στο ανωτέρω βάρος του, η ενδικοφανής προσφυγή του είναι απορριπτέα, ως αόριστη και αναπόδεικτη**, ενώ, περαιτέρω, απορρίπτεται και η ένδικη προσφυγή του κατά της (σιωπηρής ή ρητής) απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής του.»

Επειδή, για τον προσδιορισμό του ΕΝΦΙΑ η Διοίκηση υποχρεούται, σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 4 ν. 4223/2013 (όπως ίσχυαν κατά την 01.01.2023 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ έτους 2023)), μεταξύ άλλων και σε εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 41 ν. 1249/1982 περί αντικειμενικού προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων και των σχετικών αποφάσεων του Υπουργού Οικονομικών περί αναπροσαρμογής των αντικειμενικών αξιών. Εν προκειμένω, από την 01.01.2022 εφαρμόζονται οι νέες αντικειμενικές αξίες δυνάμει της υπ' αριθμ. 57732 ΕΞ 2021/18.5.2021 (ΦΕΚ Β' 2375/7.6.2021) κοινής απόφασης του Υπουργού και του Υφυπουργού Οικονομικών.

Επειδή, όπως προκύπτει από την προαναφερθείσα υπ' αριθμ. 171/2017 πρόσφατη απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 9 της απόφασης) και τις όμοιές της υπ' αριθμ. 2334/2016, 2335/2016, 2336/2016 και 2337/2016 αποφάσεις επίσης του Β' Τμήματος του ιδίου δικαστηρίου, με τις διατάξεις του άρθρου 41 ν. 1249/1982, στις οποίες παραπέμπει ρητά το άρθρο 4 ν. 4223/2013 για τον υπολογισμό του ΕΝΦΙΑ, 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, 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/δυναμική συναλλαγή, αλλά **αφορά στην πραγματική αξία του ακινήτου στην αγορά** (και όχι σε οποιαδήποτε τυχόν πλασματική αξία), **η οποία επιτρεπώς**

κατά το Σύνταγμα (άρθρα 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1) **υπόκειται σε φόρο (επί της περιουσίας)**, εν προκειμένω σε ΕΝΦΙΑ. Επομένως, ο υπολογισμός του ΕΝΦΙΑ επί τη βάσει του αντικειμενικού συστήματος προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων δεν έρχεται καταρχήν σε αντίθεση με τα άρθρα 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος, πολλώ μάλλον αφού, όπως προκύπτει από την προαναφερθείσα υπ' αριθμ. 4003/2014 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 9 της απόφασης), ο υποκείμενος στο φόρο (φορολογούμενος) έχει σε κάθε περίπτωση το δικαίωμα να αμφισβητήσει δικαστικώς, επικαλούμενος οποιοδήποτε στοιχείο και προσκομίζοντας οποιοδήποτε αποδεικτικό μέσο κρίνει εκείνος κατάλληλο και ουσιώδες, την αντικειμενική αξία συγκεκριμένου ακινήτου ή ακινήτων του κατά το στάδιο επιβολής του φόρου, αν θεωρεί είτε ότι εξαρχής αυτή δεν καθορίστηκε ορθά είτε ότι η αγοραία αξία του ακινήτου μειώθηκε λόγω μεταβολής των συνθηκών της αγοράς, γεγονός που σημαίνει ότι ο υπολογισμός του ΕΝΦΙΑ επί τη βάσει του αντικειμενικού συστήματος προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων είναι σε κάθε περίπτωση μαχητός, σε αρμονία με το κατοχυρωμένο με το άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος δικαίωμα σε παροχή πλήρους έννομης προστασίας, τόσο σε επίπεδο δικαστηρίου όσο και σε ενδικοφανές στάδιο. Στην προκειμένη περίπτωση ωστόσο ο προσφεύγων δε συγκεκριμενοποιεί το αν, στη δική του ιδιαίτερη περίπτωση, και, σε καταφατική απάντηση, το πώς προκύπτει ουσιώδης απόκλιση μεταξύ της αντικειμενικώς προσδιορισθείσας και της πραγματικής αξίας των βαρυνόμενων με ΕΝΦΙΑ ακινήτων του με ΑΤΑΚ, καθώς και το μέγεθος της απόκλισης, ούτε και προσκομίζει κανένα συναφές αποδεικτικό στοιχείο, αν και έχει το σχετικό δικαίωμα σύμφωνα με τα ως άνω κριθέντα με την προαναφερθείσα υπ' αριθμ. 4003/2014 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 9 της απόφασης) και σε αρμονία με το άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος, και συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός του περί ουσιώδους απόκλιση μεταξύ της αντικειμενικώς προσδιορισθείσας και της πραγματικής αξίας των εν λόγω ακινήτων του (πρώτος λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής) πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος (πρβλ. και την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 1357/2018 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 8 της απόφασης, ομόφωνα)).

Επειδή, περαιτέρω, με τη θέσπιση του ΕΝΦΙΑ ο νομοθέτης θέλησε να φορολογήσει την κατοχή ακίνητης περιουσίας ως φορολογητέας ύλης διαφορετικής από το εισόδημα -επιτρεπώς κατά τη διάταξη του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος, δεδομένου ότι κατά τη διάταξη αυτή αντικείμενο φορολογικής επιβάρυνσης μπορούν να αποτελέσουν όχι μόνο το εισόδημα, αλλά αυτοτελώς και η περιουσία, οι δαπάνες ή οι συναλλαγές (υπ' αριθμ. 1972/2021 και 3343/2013 αποφάσεις της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας)-, υιοθετώντας στο πλαίσιο αυτό ως επιτρεπτό, υπό το πρίσμα της αρχής της φορολόγησης με βάση τη φοροδοτική ικανότητα, διαφοροποιητικό κριτήριο την αξία εκάστου υπαγόμενου στο φόρο αυτό ακινήτου και συγκεκριμένα την αξία του εκάστοτε εμπράγματος δικαιώματος επί εκάστου ακινήτου, η οποία με τη σειρά της προσδιορίζεται-επηρεάζεται κυρίως από την **Τιμή της Ζώνης**, στην οποία βρίσκεται το ακίνητο, και κατά τούτο από την «**εμπορικότητα**» της **οικείας περιοχής**. Στο κριτήριο τελικά αυτό, ήτοι της «εμπορικότητας» / της ιδιαίτερης αξίας εκάστου ακινήτου βάσει της ζήτησης ακινήτων κάθε περιοχής, απέβλεψε ο νομοθέτης κατά τη διαμόρφωση-διάρθρωση τόσο του μέρους του ΕΝΦΙΑ των ενοτήτων Α' και Β' όσο, κατ' επέκταση, **και εκείνου της ενότητας Γ'** του άρθρου 4 ν. 4223/2013, που (και τα τρία (3) αυτά μέρη) συναποτελούν τον κύριο ΕΝΦΙΑ για σκοπούς ΕΝΦΙΑ έτους 2023, και όχι στο κριτήριο της συνολικής αξίας των υπαγόμενων στο φόρο ακινήτων, όπως εσφαλμένα (νόμω αβάσιμα) υπολαμβάνει ο προσφεύγων.

Επειδή, εξάλλου:

α) Όπως συνάγεται σαφώς από τις προπαρατεθείσες διατάξεις των άρθρων 973, 1000 και 1142 του Αστικού Κώδικα, συνδυαστικώς ερμηνευομένων, ο επικαρπωτής ακινήτου έχει μεν δικαίωμα α) χρήσης και β) κάρπωσης του ακινήτου, **όχι όμως και γ) να το διαθέτει κατ' αρέσκειαν** (π.χ. να το πουλάει), **δικαίωμα που ο νόμος επιφυλάσσει για τον ψιλό κύριο**, ο οποίος διά της συστάσεως της επικαρπίας δεν αποξενώνεται (και) αυτού του δικαιώματός του (απορριπτομένου συνεπώς ως νόμω αβάσιμου του ειδικότερου ισχυρισμού της προσφεύγουσας ότι η ψιλή κυριότητα δεν αποτελεί ένδειξη αυξημένης φοροδοτικής ικανότητας).

β) Από την ερμηνεία του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος δεν προκύπτει ότι επί επιβολής φόρου επί της περιουσίας θα πρέπει το βαρυνόμενο περιουσιακό αντικείμενο να είναι προσοδοφόρο, πολλώ μάλλον που, 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), ο νομοθέτης, θεσπίζοντας τον ΦΑΠ, 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 (άλλως, πηγής πλούτου) διαφορετικής από το εισόδημα, δοθέντος ότι, κατά τη συνταγματική αυτή διάταξη, αντικείμενο φορολογικής επιβάρυνσης μπορούν να αποτελέσουν όχι μόνο το εισόδημα, αλλά, αυτοτελώς, και η περιουσία, και, ως εκ τούτου, η ύπαρξη προσόδου από το εκάστοτε συγκεκριμένο βαρυνόμενο με ΦΑΠ ακίνητο δεν αποτελεί καταρχήν προϋπόθεση ή κριτήριο υπαγωγής στο ΦΑΠ (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 τους λόγους αυτούς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι από τα ως άνω υπό κρίση δύο (2) ακίνητα ουδέν εισόδημα έχει, καθότι είναι κάτοχος μόνο της ψιλής κυριότητας επ' αυτών (πέμπτος λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής), και συνεπώς είναι αντίθετο με το Σύνταγμα να οφείλει συναφώς ΕΝΦΙΑ πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος α) περί αντίθεσης του φόρου της ενότητας Ε' του άρθρου 4 ν. 4223/2013 με το Σύνταγμα (τρίτος λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής) και β) περί αντίθεσης συνολικά του ΕΝΦΙΑ, όπως είναι διαμορφωμένος για σκοπούς ΕΝΦΙΑ έτους 2023, με το άρθρο 21 του Συντάγματος και την ομοίως συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της αναλογικότητας (τέταρτος και πρώτος λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής) προβάλλονται προφανώς αόριστα.

Επειδή, εξάλλου, ο έλεγχος της συνταγματικότητας των νόμων ανήκει κατεξοχήν, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων, ενώ τα όργανα της Διοίκησης οφείλουν καταρχήν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, **και την επικύρωση** της πράξης διοικητικού

προσδιορισμού ΕΝΦΙΑ έτους 2023 του Διοικητή της ΑΑΔΕ με αριθμό δήλωσης ΕΝΦΙΑ και αριθμό ειδοποίησης

Η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΕΝΦΙΑ έτους 2023 συνολικού ποσού 8.766,61 €.

Έτος 2023:

ΕΝΦΙΑ έτους 2023: 8.766,61 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΕΝΦΙΑ έτους 2023 του Διοικητή της ΑΑΔΕ με αριθμό δήλωσης ΕΝΦΙΑ και αριθμό ειδοποίησης

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

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.