



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 27/09/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **1371**

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 02.06.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής, κατοίκου, οδός αριθμός, κατά της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου ν. 4223/2013 (ενιαίος φόρος ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ)) έτους 2023 του Διοικητή της ΑΑΔΕ με αριθμό δήλωσης ΕΝΦΙΑ/2023 και αριθμό ειδοποίησης/30.4.2023, 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 ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής.

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

* * * * *

Επί της από 02.06.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, για την οποία δεν προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης ότι κατατέθηκε εκπρόθεσμα, άρα θεωρείται ότι κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε 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/2023 και αριθμό ειδοποίησης/30.4.2023 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος ΕΝΦΙΑ ποσού 8.383,29 €, πλέον 1.676,66 € προσαύξησης βάσει της συνολικής αξίας της ακίνητης περιουσίας, δηλαδή συνολικό ποσό 10.059,95 €, για τα δικαιώματα που είχε επί ακινήτων την 01.01.2023.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά, καθ' ερμηνεία του διατυπωθέντος με αυτήν αιτήματός της, την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, της ως άνω πράξης διοικητικού προσδιορισμού ΕΝΦΙΑ και την αναγνώριση ότι δε διαθέτει φοροδοτική ικανότητα για το φορολογικό έτος 2023 ή την αναπροσαρμογή της φορολογικής της υποχρέωσης αφενός ανάλογα με τις πραγματικές οικονομικές της δυνάμεις και αφετέρου σύμφωνα με τα παλαιότερα έτη, κατά τα οποία ο ΕΝΦΙΑ ήταν σαφώς χαμηλότερος, καθώς και τον επαναπροσδιορισμό της πραγματικής φορολογητέας αξίας του ακινήτου της με Αριθμό Ταυτότητας Ακινήτου (ΑΤΑΚ) και του σχετικού ΕΝΦΙΑ υπό το πρίσμα του εν τοις πράγμασι εκμηδενισμού της εν δυνάμει ελεύθερης εμπορικής αξιοποίησής του με διοικητική πράξη, με τη δέσμευσή του για διατηρητέα χρήση του ως θερινού κινηματογράφου, και της δυνατότητας απαλλαγής από τον ΕΝΦΙΑ σύμφωνα με τος διατάξεις του ν. 4223/2013 δυνατοτήτων, εναλλακτικά δε την αναγνώριση ότι το ποσό που μπορεί να καταβάλει ανάλογα με τις οικονομικές της δυνάμεις ανέρχεται στο ποσό των 2.348,02 €, ήτοι το ποσό που κατέβαλε μέχρι και το 2021, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

1.) Η χρήση του ως άνω ακινήτου (....., που έχει πάψει να λειτουργεί από το 1992, από δε το 1993 λειτούργησε στο ακάλυπτο μέρος του οικοπέδου υπαίθριος χώρος στάθμευσης αυτοκινήτων) έχει κηρυχθεί διατηρητέα ήδη από το 1997, είναι δε προφανές ότι η κήρυξη της χρήσης του εν λόγω χώρου ως καταλαμβάνει το ακίνητο στο σύνολό του, δομημένα και αδόμητα επιφάνεια. Εντούτοις, το ακίνητο (οικόπεδο 752,87 τ.μ.) φορολογείται (με ΕΝΦΙΑ) ως εμπορικά αξιοποιήσιμο και ελεύθερο του βάρους και της δέσμευσης που του επιβλήθηκαν, ενώ θα έπρεπε να εφαρμοστούν φορολογικές απαλλαγές ή μειώσεις. Εξάλλου, υπό τη δέσμευση αυτή το ακίνητο δεν είναι αξιοποιήσιμο.

2.) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

Η επιβολή φόρου δεν επιτρέπεται να θέτει σε αμφισβήτηση, όπως στην περίπτωση της, την ικανότητα κατά τη διάρκεια της κατοχής της περιουσίας να αντεπεξέλθει στην καταβολή αυτού και να οδηγεί εν τοις πράγμασι σε καταστάσεις κινδύνου δήμευσης και απώλειάς της, όπως θα συμβεί σε πολύ λίγο χρόνο, εάν καλείται σε ακίνητο, του οποίου η δημόσια αρχή έχει με πράξη της εκμηδενίσει την εμπορική αξία, να καταβάλλει ετησίως το υπό κρίση αντίστοιχο ποσό ΕΝΦΙΑ.

Επιπλέον, εάν υποθεθεί ότι το υπό κρίση ακίνητό της με ΑΤΑΚδομείτο, με τη μέθοδο της αντιπαροχής θα της παρείχε 752,87 τ.μ. (έκταση) x 2,4 (ισχύων συντελεστής δόμησης) x 50% (μέγιστο προνομιακό ποσοστό αντιπαροχής στην περιοχή) x 45,83% (το ποσοστό ιδιοκτησίας της) δομημένη επιφάνεια περίπου 414 τ.μ., που θα αντιστοιχούσε σε τρία (3) διαμερίσματα των 120 τ.μ., τυπική σχεδίαση ενός οικογενειακού διαμερίσματος, και κατά το υπόλοιπο σε ένα των 54 τ.μ., τα οποία κατ' εκτίμηση θα επιβαρύνονταν με συνολικό ΕΝΦΙΑ 1.500-2.000 €. Το εύλογο του ποσού αυτού αποδεικνύεται από το ότι βρίσκεται στο ύψος του ΕΝΦΙΑ το 2021. Συνεπώς, καλείται για το μερίδιό της στο ακίνητο ως οικοπεδικό χώρο να καταβάλει υπερ-5πλάσιο φόρο σε σχέση με αυτόν που θα προέκυπτε, εάν μπορούσε εν τοις πράγμασι να της αποφέρει η ελεύθερη οικοδομική αξιοποίησή του κάποια ωφέλεια.

3.) 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, οι σπουδές του υιού της ή η υγεία η δική της και της κόρης της, και συγκεκριμένα ότι:

α) Το διαμέρισμα που έχει στον Αττικής, επί της οδού, δεν της αποφέρει κανένα εισόδημα, καθώς το παραχωρεί στη μητέρα της για κατοικία της, μετά δε το θάνατό της (αρχές του 2023) εκεί κατοικεί ο αδελφός της, χωρίς να της καταβάλλει κανένα μίσθωμα.

β) Για τον ΕΝΦΙΑ έτους 2022 ο αδελφός της κατέβαλε για λογαριασμό της από δικές του αποταμιεύσεις το μεγαλύτερο μέρος του φόρου από τα δικά του χρήματα και ένα μέρος το κάλυψε η ίδια από τα έσοδα του πάρκινγκ.

γ) Το προσωπικό της εισόδημα για το έτος 2021 ανήλθε στο ποσό των 25.120,00 €.

δ) Οι διαθέσιμες αποταμιεύσεις της ανέρχονται στο ποσό των 3.500,00 € περίπου.

ε) Το Νοέμβριο του 2022 απολύθηκε από την εταιρεία, όπου εργαζόταν, μετά από 38 χρόνια, διότι κατέθεσε τα χαρτιά της για συνταξιοδότηση. Όπως είναι ευρέως γνωστό, ο μέσος χρόνος για τη χορήγηση σύνταξης είναι περίπου 2 χρόνια, δεδομένου ότι μεσολαβούν δύο ασφαλιστικά ταμεία (πρώην ΙΚΑ και πρώην ΟΑΕΕ), συνεπώς τουλάχιστον για τα επόμενα δύο χρόνια θα έχει πολύ μεγάλη δυσκολία στο να αντεπεξέλθει στις δικές της δαπάνες διαβίωσης, πολλώ δε μάλλον στην καταβολή του ΕΝΦΙΑ έτους 2023, αφού δε θα έχει πλέον εισόδημα από την εργασία της.

στ) Στο πρόσωπό της και στο πρόσωπο της οικογένειάς της συντρέχουν ειδικοί λόγοι και ειδικότερα: ι) Από τον 1ο της γάμο έχει δύο παιδιά, η μεγάλη της κόρη, ηλικίας 23 ετών, έχει μόλις τελειώσει το Πανεπιστήμιο και ο υιός της, ηλικίας 20 ετών, σπουδάζει εκτός Αθηνών, καθώς επίσης και ο άντρας της από τον προηγούμενο γάμο του έχει παιδί, το

οποίο σπουδάζει και αυτό εκτός Αθηνών. ii) Η κόρη της από την ηλικία των 8 ετών μέχρι σήμερα που διανύει το 23ο έτος της ηλικίας της (πλην μιας μεταβατικής περιόδου) λαμβάνει αγωγή, γεγονός που συνεπάγεται πλήθος ακριβών εξετάσεων. iii) Δεν υπάρχει άλλη ιδιόκτητη κατοικία και μισθώνει κατοικία στον, δεδομένου ότι μέχρι πρότινος κατοικούσε στον Αττικής και με την εκτόξευση των ενοικίων αναγκάστηκε να μετακομίσει. iv) Προέβη σε αφαίρεση πριν ένα χρόνο και έχει πρόβλημα με τη της, η οποία πιθανότατα δεν θα επανέλθει ποτέ στο 100%, και επιπροσθέτως επιβαρύνθηκε με επιπλέον ιατρικές δαπάνες, ώστε να καταφέρει να αποκαταστήσει τη της και να την φτάσει στο 70%.

ζ) Το ετήσιο εισόδημά της έχει ήδη δαπανηθεί ως εξής: i) Για λογαριασμούς, τηλέφωνο 2.000,00 €, ii) για τρόφιμα κατ' εκτίμηση 4.000,00 €, iii) για έξοδα στέγασης (καταβάλλει μίσθωμα για την ίδια και τον υιό της που σπουδάζει εκτός) 7.200,00 €, iv) για ιατρικές δαπάνες 3.500,00 €, v) για λοιπά έξοδα (Ι.Χ. έτους 1997, ασφάλιστρα, κ.λπ.) 4.000,00 €.

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 στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (το αργότερο 03.05.2023): «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 στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (το αργότερο 03.05.2023)), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ είναι η **1^η Ιανουαρίου εκάστου έτους** (φορολογικού).

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. ΕΞ 2021/18.5.2021 (ΦΕΚ Β' 2375/7.6.2021) κοινής απόφασης του Υπουργού και του Υφυπουργού Οικονομικών.

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

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) [...]. γ) Προκειμένου για ειδικά κτίρια, η επιφάνεια απομειώνεται με την εφαρμογή Συντελεστή Απομείωσης Επιφανείας (Σ.Α.Ε.). Ως **ειδικά κτίρια** για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος κεφαλαίου νοούνται **τα κτίσματα των περιπτώσεων δ΄, ε΄, στ΄, ζ΄, η΄ και θ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 2 της υπ΄ αριθμ. 1129485/479/3.12.1996 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών (Β΄ 1152)**, με τις προϋποθέσεις που ορίζονται σε αυτή. δ) [...]. 2. Για τον υπολογισμό του κύριου φόρου, με βάση τα κριτήρια της προηγούμενης παραγράφου, καθορίζονται συντελεστές ως εξής: α) [...]. β) Συντελεστής Παλαιότητας Κτίσματος (Σ.Π.Κ.), σύμφωνα με τον πίνακα που ακολουθεί:

Παλαιότητα	Συντελεστής Παλαιότητας Κτίσματος (Σ.Π.Κ.)
26 έτη και άνω	1,00
20 έως και 25 έτη	1,05
15 έως και 19 έτη	1,10
10 έως και 14 έτη	1,15
5 έως και 9 έτη	1,20
Μέχρι και 4 έτη	1,25

Για τα κτίρια που ανεγέρθηκαν προ του 1930 εφαρμόζεται συντελεστής παλαιότητας 0,8, ενώ για τα κτίρια με παλαιότητα άνω των εκατό (100) ετών εφαρμόζεται συντελεστής παλαιότητας 0,60. γ) Συντελεστής Απομείωσης Επιφανείας (Σ.Α.Ε.) κτίσματος, προκειμένου για κύριους χώρους ειδικών κτιρίων, ο οποίος εφαρμόζεται ανά κλιμάκιο επιφάνειας, στο οποίο αντιστοιχεί, σύμφωνα με τον πίνακα που ακολουθεί:

Κλιμάκιο Επιφάνειας (μ2)	Συντελεστής Απομείωσης Επιφάνειας (Σ.Α.Ε.)
0-500	1,00
500,01-1.500	0,80
1.500,01-3.000	0,75
3.000,01-5.000	0,65
5.000,01-10.000	0,55
10.000,01-25.000	0,45
25.000,01-50.000	0,35
50.000,01 και άνω	0,25

δ) [...]. στ) Συντελεστής Πρόσοψης (Σ.Π.), ο οποίος ορίζεται σε 1 για μηδενικό αριθμό προσόψεων, σε 1,01 για κτίρια με μία πρόσοψη και σε 1,02 για κτίρια με δύο ή περισσότερες προσόψεις. **Ο συντελεστής πρόσοψης δεν εφαρμόζεται** στους βοηθητικούς χώρους και **στα ειδικά κτίρια**. ζ) [...]. θ) Συντελεστής Ειδικών Κτιρίων (Σ.Ε.Κ.), ο οποίος ορίζεται σε **0,5**. [...]. 3. α. Ο κύριος φόρος για τα δικαιώματα επί των κτισμάτων, εκτός των ειδικών κτιρίων, ισούται με [...]. β. Προκειμένου για τα ειδικά κτίρια της παραγράφου 1γ του παρόντος άρθρου, ο κύριος φόρος

ισούται με το γινόμενο της επιφάνειας, του βασικού φόρου, του συντελεστή ειδικών κτιρίων, του συντελεστή παλαιότητας κτίσματος, του συντελεστή απομείωσης επιφάνειας, του συντελεστή βοηθητικών χώρων και του συντελεστή ημιτελούς κτίσματος, κατά περίπτωση, ως εξής: **Φόρος** = **Επιφάνεια κτίσματος (μ²)** x **ΒΦ** x **ΣΕΚ** x **ΣΠΚ** x **ΣΑΕ** x **ΣΒΧ** (όπου εφαρμόζεται) x **ΣΗΚ** (όπου εφαρμόζεται). **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. [...]. 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.. [...]. 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: **Επιφάνεια οικοπέδου για την οποία επιβάλλεται ΕΝ.Φ.Ι.Α.** όταν υπάρχει κτίσμα = **συνολική επιφάνεια οικοπέδου - επιφάνεια οικοπέδου που αναλογεί στο Σ.Α.Ο. με βάση τη δόμηση που έχει πραγματοποιηθεί.** Για το **Συντελεστή Αξιοποίησης Οικοπέδου (Σ.Α.Ο.)** που εφαρμόζεται ισχύουν όσα ορίζονται στην περίπτωση γ' (αα) της παραγράφου 1 [...]. στ) Ο κύριος φόρος ισούται με το γινόμενο της επιφάνειας και του συντελεστή φόρου, ως εξής: **Φόρος** = **Επιφάνεια οικοπέδου (μ²)** x **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. Η παρούσα Ενότητα δεν εφαρμόζεται για δικαιώματα επί γηπέδων εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμού ούτε για δικαιώματα 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 αναλογούντων σε αυτά ποσοστών επί των γηπέδων ή οικοπέδων στα οποία βρίσκονται. 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΄. **Ειδικά για τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. ετών 2022 και 2023** η παρούσα Ενότητα δεν εφαρμόζεται και για δικαιώματα επί ιστορικών διατηρητέων μνημείων ή έργων τέχνης, που προστατεύονται από τον ν. 4858/2021 [...] και τα οποία δεν καταλαμβάνονται από το προηγούμενο εδάφιο, καθώς και για δικαιώματα επί κτιρίων, τα οποία έχουν χαρακτηριστεί μέχρι την 31η.12.2021 ως διατηρητέα, σύμφωνα με το άρθρο 4 του ν. 1577/1985 [...], εφόσον τα ως άνω μνημεία, έργα τέχνης ή κτίρια είναι **προγενέστερα της 1ης Ιανουαρίου 1940**, και για τα αναλογούντα σε αυτά ποσοστά επί των γηπέδων ή οικοπέδων στα οποία βρίσκονται. **Δ. Συνολικός υπολογισμός κύριου 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. Επίσης 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 τον Ε.Ν.Φ.Ι.Α. ετών 2022 και 2023** δεν συνυπολογίζεται και η αξία των δικαιωμάτων επί ιστορικών διατηρητέων μνημείων ή έργων τέχνης που προστατεύονται από τον ν. 4858/2021 [...] και τα οποία δεν καταλαμβάνονται από το προηγούμενο εδάφιο, καθώς και των δικαιωμάτων επί κτιρίων τα οποία έχουν χαρακτηριστεί μέχρι την 31η.12.2021 ως διατηρητέα βάσει του ν. 1577/1985 [...], εφόσον τα ως άνω μνημεία, έργα τέχνης ή κτίρια είναι **προγενέστερα της 1^{ης} Ιανουαρίου 1940**, και των αναλογούντων σε αυτά ποσοστών επί των γηπέδων ή οικοπέδων στα οποία βρίσκονται.»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2 παρ. 1 της υπ' αριθμ. 1129485/479/Γ0013/ΠΟΛ.1310/3.12.1996 (ΦΕΚ Β' 1152/27.12.1996) απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την 01.01.2023 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ έτους 2023): «Τιμή εκκίνησης. Η τιμή εκκίνησης του άρθρου 1 χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των κτισμάτων των ακινήτων: α) [...], δ) σταθμών αυτοκινήτων - βιομηχανικών και βιοτεχνικών κτιρίων, ε) γεωργικών και κτηνοτροφικών κτιρίων αποθηκών, στ) ξενοδοχείων και γενικά τουριστικών εγκαταστάσεων - νοσηλευτηρίων και ευαγών ιδρυμάτων, ζ) εκπαιδευτηρίων, η) αθλητικών εγκαταστάσεων και θ) κτιρίων που δεν μπορούν να υπαχθούν στις προηγούμενες κατηγορίες.»

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι η χρήση του ως άνω ακινήτου της με ΑΤΑΚ (....., που έχει πάψει να λειτουργεί από το 1992, από δε το 1993 λειτούργησε στο ακάλυπτο μέρος του οικοπέδου υπαίθριος χώρος στάθμευσης αυτοκινήτων) έχει κηρυχθεί διατηρητέα ήδη από το 1997, είναι δε προφανές ότι η κήρυξη της χρήσης του εν λόγω χώρου ως θερινού κινηματογράφου καταλαμβάνει το ακίνητο στο σύνολό του, δομημένη και αδόμητη επιφάνεια, εντούτοις το ακίνητο (οικόπεδο 752,87 τ.μ.) φορολογείται (με ΕΝΦΙΑ) ως εμπορικά αξιοποιήσιμο και ελεύθερο του βάρους και της δέσμευσης που του επιβλήθηκαν, ενώ θα έπρεπε να εφαρμοστούν φορολογικές απαλλαγές ή μειώσεις και εξάλλου υπό τη δέσμευση αυτή το ακίνητο δεν είναι αξιοποιήσιμο.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί:

α) Σ' ό,τι αφορά στο κτίσμα που περιλαμβάνεται στον ως άνω ΑΤΑΚ, κατά τον υπολογισμό του ΕΝΦΙΑ έτους 2023 και δεδομένου ότι το εν λόγω κτίσμα δηλώθηκε ως «ειδικό κτίσμα» κατά την έννοια της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 2 παρ. 1 περ. θ' της υπ' αριθμ./Γ0013/ΠΟΛ.1310/3.12.1996 απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών (όπως ίσχυε κατά την 01.01.2023 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ έτους 2023)), όπως σαφώς προκύπτει από τα αναγραφόμενα στη στήλη 6 του Πίνακα 1 εντύπου Ε9 της ως

άνω προσβαλλόμενης πράξης σε συνδυασμό με όσα διευκρινίστηκαν συναφώς με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1237/2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, λήφθηκε υπόψη ο Συντελεστής Ειδικού Κτιρίου (ΣΕΚ) 0,5 που προβλέπεται από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 4 παρ. Α' υποπαρ. 2 περ. θ' ν. 4223/2013 (όπως ίσχυε κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία (01.01.2023)), που σημαίνει ότι ο καταρχήν ισχύων κύριος ΕΝΦΙΑ έτους 2023 για το εν λόγω κτίσμα μειώθηκε τελικά κατά 50%.

β) Σ' ό,τι αφορά στο οικόπεδο που περιλαμβάνεται στον ως άνω ΑΤΑΚ, παρά τον περιορισμό της χρήσης του που φέρεται να επιβλήθηκε με την υπ' αριθμ. 20768/4198/9.7.1997 (ΦΕΚ Δ' 648/25.7.1997) απόφαση του Υπουργού Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημοσίων Έργων δεν προκύπτει με βεβαιότητα (π.χ. από σχετικά δημόσια έγγραφα) η εκ προοιμίου απαγόρευση οποιασδήποτε «παράλληλης» χρήσης και άρα «παράλληλης» αξιοποίησής του (όπως π.χ. η δημιουργία υπόγειου χώρου στάθμευσης αυτοκινήτων, κάτι που έχει συμβεί με άλλο θερινό κινηματογράφο (ΦΕΚ Δ' 75/28.1.2005), του οποίου η χρήση έχει επίσης κηρυχθεί διατηρητέα με την ίδια υπουργική απόφαση) ή ο εκ προοιμίου αποκλεισμός ακόμα και του ενδεχομένου μεταφοράς συντελεστή δόμησης κατά τις διατάξεις των άρθρων 64 επ. ν. 4495/2017 (κάτι που επίσης έχει συμβεί με το προαναφερθέν ακίνητο/θερινό κινηματογράφο), αν ήθελε θεωρηθεί ότι το υπό κρίση οικόπεδο υπάγεται στην έννοια του «ακινήτου προσφοράς συντελεστή δόμησης» κατά το άρθρο 70 ν. 4495/2017. Υπό αυτό το πρίσμα το υπό κρίση οικόπεδο δεν μπορεί να θεωρηθεί εξ ορισμού και δίχως άλλο «μη αξιοποιήσιμο».

Για τους λόγους αυτούς, 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 25 παρ. 1 του Συντάγματος, όπως ίσχυαν κατά την 01.01.2023 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ έτους 2023): «Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν την ανεμπόδιστη και αποτελεσματική άσκησή τους. Τα δικαιώματα αυτά ισχύουν και στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών στις οποίες προσιδιάζουν. **Οι κάθε είδους περιορισμοί** που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού, και **να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας.**»

Επειδή, κατά τον έλεγχο της συμφωνίας ενός διοικητικού μέτρου ή περιορισμού μιας ατομικής ελευθερίας (εν προκειμένω, της ελευθερίας συμμετοχής στην οικονομική ζωή της χώρας) με τη θεμελιωθείσα στην προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος αρχή της αναλογικότητας εξετάζεται α) αν το μέσο (μέτρο) αυτό (περιορισμός) είναι κατάλληλο προς επίτευξη του επιδιωκόμενου με αυτό νόμιμου σκοπού (καταλληλότητα), β) αν το μέσο (μέτρο) αυτό (περιορισμός) είναι, σε σχέση με όλα τα άλλα κατάλληλα μέσα (μέτρα), το ηπιότερο δυνατό και συνεπώς είναι αναγκαία η χρησιμοποίηση αποκλειστικά αυτού, και μόνο αυτού, για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού (αναγκαιότητα) και γ) αν, κατά τη στάθμιση της βλάβης που τυχόν θα προκύψει από τη χρησιμοποίηση (επιβολή) του μέσου (μέτρου) αυτού (περιορισμού) και της ωφέλειας που επιδιώκεται με την εφαρμογή του -ενόψει και του επιδιωκόμενου με αυτό νόμιμου σκοπού-, η ωφέλεια βαρύνει κατ' αποτέλεσμα περισσότερο από

την προκληθισόμενη στον διοικούμενο (φορολογούμενο) βλάβη (εν στενή εννοία (*stricto sensu*) αναλογικότητα).

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι εν προκειμένω παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας και ειδικότερα ότι α) η επιβολή φόρου δεν επιτρέπεται να θέτει σε αμφισβήτηση, όπως στην περίπτωση της, την ικανότητα κατά τη διάρκεια της κατοχής της περιουσίας να αντεπεξέλθει στην καταβολή αυτού και να οδηγεί εν τοις πράγμασι σε καταστάσεις κινδύνου δήμευσης και απώλειάς της, όπως θα συμβεί σε πολύ λίγο χρόνο, εάν καλείται σε ακίνητο, του οποίου η δημόσια αρχή έχει με πράξη της εκμηδενίσει την εμπορική αξία, να καταβάλλει ετησίως το υπό κρίση αντίστοιχο ποσό ΕΝΦΙΑ, ενώ εξάλλου β) εάν υποτεθεί ότι το υπό κρίση ακίνητό της με ΑΤΑΚ δομείτο, με τη μέθοδο της αντιπαροχής θα της παρείχε 752,87 τ.μ. (έκταση) x 2,4 (ισχύων συντελεστής δόμησης) x 50% (μέγιστα προνομιακό ποσοστό αντιπαροχής στην περιοχή) x 45,83% (το ποσοστό ιδιοκτησίας της) δομημένη επιφάνεια περίπου 414 τ.μ., που θα αντιστοιχούσε σε τρία (3) διαμερίσματα των 120 τ.μ., τυπική σχεδίαση ενός οικογενειακού διαμερίσματος, και κατά το υπόλοιπο σε ένα των 54 τ.μ., τα οποία κατ' εκτίμηση θα επιβαρύνονταν με συνολικό ΕΝΦΙΑ 1.500-2.000 €, το εύλογο δε του ποσού αυτού αποδεικνύεται από το ότι βρίσκεται στο ύψος του ΕΝΦΙΑ το 2021, συνεπώς καλείται για το μερίδιό της στο ακίνητο ως οικοπεδικό χώρο να καταβάλει υπερ-5πλάσιο φόρο σε σχέση με αυτόν που θα προέκυπτε, εάν μπορούσε εν τοις πράγμασι να της αποφέρει η ελεύθερη οικοδομική αξιοποίησή του κάποια ωφέλεια.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος. Κι αυτό, γιατί:

α) Προκειμένου να τεθεί ζήτημα αντίθεσης ενός φόρου επί της (κατοχής) περιουσίας, όπως ο ΕΝΦΙΑ, με τη θεμελιωθείσα στην προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος αρχή της αναλογικότητας, με την έννοια ότι συνιστά υπέρμετρη επιβάρυνση περιουσιακού στοιχείου που υπάγεται σ' αυτόν, οδηγώντας ουσιαστικά σε απαλλοτρίωσή του, θα πρέπει το θιγόμενο πρόσωπο να προβάλλει με συγκεκριμένους ισχυρισμούς και να επιχειρεί να αποδείξει με συγκεκριμένα στοιχεία το αν και, σε καταφατική απάντηση, το πώς ο φόρος αυτός, 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 σ' αυτόν περιουσιακών στοιχείων του (εν προκειμένω ακινήτων).

β) Υπό το πρίσμα αυτό, μόνη η προβολή εν προκειμένω από την προσφεύγουσα του ισχυρισμού ότι στην υπό κρίση περίπτωση, στην οποία η δημόσια αρχή έχει με πράξη της εκμηδενίσει την εμπορική αξία ενός ακινήτου της, ο επιβληθείς ΕΝΦΙΑ θα οδηγήσει νομοτελειακά -και μάλιστα «σε πολύ λίγο χρόνο» δεδομένου του ύψους του, κατά τα ρητώς αναφερόμενα στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή- σε δήμευση και απώλεια της ιδιοκτησίας της χωρίς ταυτόχρονη πλήρη αποζημίωσή της και συνεπώς σε απαγορευόμενη κατά την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος απαλλοτρίωση δεν αρκεί προς θεμελίωση της αντίθεσης του επιβληθέντος ΕΝΦΙΑ με τη διάταξη αυτή, αφού παράλληλα δε συγκεκριμενοποιείται (δεν προβάλλεται και δεν αποδεικνύεται με συγκεκριμένους ισχυρισμούς) το αν στην υπό κρίση ιδιαίτερη περίπτωση και, σε καταφατική απάντηση, το πώς η επιβολή του ΕΝΦΙΑ, ενόψει του δικού της συνολικού εισοδήματος (23.205,39 € + 27.384,00 € = 50.589,39 €) και του συνολικού οικογενειακού εισοδήματος (29.384,87 € + 50.589,39 € = 79.974,26 €), όπως αμφότερα προκύπτουν από την πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

φυσικών προσώπων (ΦΕΦπ) φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά με αριθμό δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕΦπ)/30.7.2023 και αριθμό ειδοποίησης/30.7.2023, οδηγεί σε έμμεση δήμευση και γενικότερα επιβαρύνει υπέρμετρα (ήτοι δυσανάλογα, ενόψει των τεθέντων δημοσιονομικών στόχων και των δεδομένων δημοσιονομικών αναγκών) την περιουσία της κατά παράβαση της ως άνω διάταξης υπερνομοθετικής ισχύος, πολλώ μάλλον όταν επί συνολικής αξίας της ακίνητης περιουσίας της ύψους 1.126.277,15 € ο συνολικός επιβαλλόμενος ΕΝΦΙΑ ανέρχεται σε 10.059,95 €.

γ) Εξάλλου, ως αόριστος πρέπει να απορριφθεί και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι, εάν υποτεθεί ότι το υπό κρίση ακίνητό της με ΑΤΑΚ δομείτο, με τη μέθοδο της αντιπαροχής θα της παρείχε 752,87 τ.μ. (έκταση) x 2,4 (ισχύων συντελεστής δόμησης) x 50% (μέγιστα προνομιακό ποσοστό αντιπαροχής στην περιοχή) x 45,83% (το ποσοστό ιδιοκτησίας της) δομημένη επιφάνεια περίπου 414 τ.μ., που θα αντιστοιχούσε σε τρία (3) διαμερίσματα των 120 τ.μ., τυπική σχεδίαση ενός οικογενειακού διαμερίσματος, και κατά το υπόλοιπο σε ένα των 54 τ.μ., τα οποία κατ' εκτίμηση θα επιβαρύνονταν με συνολικό ΕΝΦΙΑ 1.500-2.000 €. Κι αυτό, γιατί η προσφεύγουσα δεν τεκμηριώνει με συγκεκριμένους ισχυρισμούς και στοιχεία το πώς προκύπτει ο εν λόγω κατά την εκτίμησή της ΕΝΦΙΑ που θα επιβαλλόταν για τα δικαιώματά της επί των διαμερισμάτων αυτών και κυρίως την αξία τους, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να εξεταστεί και να κριθεί στην ουσία του ο σχετικός ισχυρισμός της.

Για τους λόγους αυτούς, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος.

Ως προς τον τρίτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

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, με τον τρίτο 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, οι σπουδές του υιού της ή η υγεία η δική της και της κόρης της, και συγκεκριμένα ότι: 1.) Το διαμέρισμα που έχει στον Αττικής, επί της οδού, δεν της αποφέρει κανένα εισόδημα, καθώς το παραχωρεί στη μητέρα της για κατοικία της, μετά δε το θάνατό της (αρχές του 2023) εκεί κατοικεί ο αδελφός της, χωρίς να της καταβάλλει κανένα μίσθωμα. 2.) Για τον ΕΝΦΙΑ έτους 2022 ο αδελφός της κατέβαλε για λογαριασμό της από δικές του αποταμιεύσεις το μεγαλύτερο μέρος του φόρου από τα δικά του χρήματα και ένα μέρος το κάλυψε η ίδια από τα έσοδα του πάρκινγκ. 3.) Το προσωπικό της εισόδημα για το έτος 2021 ανήλθε στο ποσό των 25.120,00 €. 4.) Οι διαθέσιμες αποταμιεύσεις της ανέρχονται στο ποσό των 3.500,00 € περίπου. 5.) Το Νοέμβριο του 2022 απολύθηκε από την εταιρεία, όπου

εργαζόταν, μετά από 38 χρόνια, διότι κατέθεσε τα χαρτιά της για συνταξιοδότηση. Όπως είναι ευρέως γνωστό, ο μέσος χρόνος για τη χορήγηση σύνταξης είναι περίπου 2 χρόνια, δεδομένου ότι μεσολαβούν δύο ασφαλιστικά ταμεία (πρώην ΙΚΑ και πρώην ΟΑΕΕ), συνεπώς τουλάχιστον για τα επόμενα δύο χρόνια θα έχει πολύ μεγάλη δυσκολία στο να αντεπεξέλθει στις δικές της δαπάνες διαβίωσης, πολλώ δε μάλλον στην καταβολή του ΕΝΦΙΑ έτους 2023, αφού δε θα έχει πλέον εισόδημα από την εργασία της. 6.) Στο πρόσωπό της και στο πρόσωπο της οικογένειάς της συντρέχουν ειδικοί λόγοι και ειδικότερα: α) Από τον 1ο της γάμο έχει δύο παιδιά, η μεγάλη της κόρη, ηλικίας 23 ετών, έχει μόλις τελειώσει το Πανεπιστήμιο και ο υιός της, ηλικίας 20 ετών, σπουδάζει εκτός Αθηνών, καθώς επίσης και ο άντρας της από τον προηγούμενο γάμο του έχει παιδί, το οποίο σπουδάζει και αυτό εκτός Αθηνών. β) Η κόρη της από την ηλικία των 8 ετών μέχρι σήμερα που διανύει το 23ο έτος της ηλικίας της (πλην μιας μεταβατικής περιόδου) λαμβάνει αγωγή, γεγονός που συνεπάγεται πλήθος ακριβών εξετάσεων. γ) Δεν υπάρχει άλλη ιδιόκτητη κατοικία και μισθώνει κατοικία στον, δεδομένου ότι μέχρι πρότινος κατοικούσε στον Αττικής και με την εκτόξευση των ενοικίων αναγκάστηκε να μετακομίσει. δ) Προέβη σε αφαίρεση πριν ένα χρόνο και έχει πρόβλημα με τη της, η οποία πιθανότατα δεν θα επανέλθει ποτέ στο 100%, και επιπροσθέτως επιβαρύνθηκε με επιπλέον ιατρικές δαπάνες, ώστε να καταφέρει να αποκαταστήσει τη φωνή της και να την φτάσει στο 70%. 7.) Το ετήσιο εισόδημά της έχει ήδη δαπανηθεί ως εξής: α) Για λογαριασμούς ΔΕΗ, ΕΥΔΑΠ, τηλέφωνο 2.000,00 €, β) για τρόφιμα κατ' εκτίμηση 4.000,00 €, γ) για έξοδα στέγασης (καταβάλλει μίσθωμα για την ίδια και τον υιό της που σπουδάζει εκτός) 7.200,00 €, δ) για ιατρικές δαπάνες 3.500,00 €, ε) για λοιπά έξοδα (Ι.Χ. έτους 1997, ασφάλιστρα, κ.λπ.) 4.000,00 €.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί:

α) Όπως προκύπτει από την πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΦΕφπ φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά με αριθμό δήλωσης ΦΕφπ 178724/30.7.2023 και αριθμό ειδοποίησης/30.7.2023, το συνολικό εισόδημά της για το φορολογικό έτος 2022 ανήλθε στο ποσό των 50.589,39 € (23.205,39 € συνολικό δηλωθέν εισόδημα + 27.384,00 € εισοδήματα που εξαιρούνται του ΦΕφπ και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 43Α ν. 4172/2013 (ΕισφΑλληλ)) και επομένως διαθέτει, καταρχήν, φοροδοτική ικανότητα, οι ως άνω δε περιγραφείσες ιδιαίτερες συνθήκες της, οι δικές της και της οικογένειάς της, συνολικά εκτιμώμενες, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι μεταβάλλουν ουσιωδώς το συμπέρασμα αυτό, ειδικά μάλιστα αν ληφθεί υπόψη και το συνολικό δηλωθέν εισόδημα του συζύγου της για το φορολογικό έτος 2022 (29.384,87 €).

β) 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 01.01.2013 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ έτους 2013)), ενώ παράλληλα, και όπως κρίθηκε (πλειοψηφία 17-2) με την υπ' αριθμ./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, επιβάρυνσης (πρβλ. επίσης ΟΛΣΤΕ/2012 (πλειοψηφία 28-11), σκέψη 16 - ΕΕΤΗΔΕ· ΟΛΣΤΕ/2013 (πλειοψηφία 28-11), σκέψη 16 - ΕΕΤΗΔΕ· ΟΛΣΤΕ/2013 (πλειοψηφία 28-11), σκέψη 18 - ΕΕΤΗΔΕ· ΟΛΣΤΕ/2013 (πλειοψηφία 28-11), σκέψη 20 - ΕΕΤΗΔΕ· ΟΛΣΤΕ/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 τρίτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

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 02.06.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, **και την επικύρωση** της πράξης διοικητικού προσδιορισμού ΕΝΦΙΑ έτους 2023 του Διοικητή της ΑΑΔΕ με αριθμό δήλωσης ΕΝΦΙΑ/2023 και αριθμό ειδοποίησης/30.4.2023.

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 2023 συνολικού ποσού 10.059,95 €.

Έτος 2023:

ΕΝΦΙΑ έτους 2023: 10.059,95 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΕΝΦΙΑ έτους 2023 του Διοικητή της ΑΑΔΕ με αριθμό δήλωσης ΕΝΦΙΑ/2023 και αριθμό ειδοποίησης/30.4.2023.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3
ΑΝΘΟΥΛΑ ΚΑΡΑΓΕΩΡΓΟΥ**

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.