



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 14/11/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: e1025

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 - 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),

δ. την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 22/06/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ, συνδίκου πτώχευσης της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΚΑΙ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» - ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. ειδοποίησης/30.04.2023 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου ν.4223/2013 (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) της ΑΑΔΕ έτους 2023 (αρ. δήλωσης 50.....) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. ειδοποίησης/30.04.2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου ν.4223/2013 της ΑΑΔΕ έτους 2023 (αρ. δήλωσης 50.....), της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22/06/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της , με ΑΦΜ , συνδίκου πτώχευσης της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΚΑΙ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» – ΑΦΜ , η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. ειδοποίησης/30.04.2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου ν.4223/2013 της ΑΑΔΕ έτους 2023 (αρ. δήλωσης 50.....) επιβλήθηκε σε βάρος της τελούσας σε πτώχευση δυνάμει της με αριθ./2014 απόφασης του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης ανώνυμης εταιρείας «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΚΑΙ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» – ΑΦΜ κύριος φόρος 2.900,16€, πλέον προσαύξησης βάσει συνολικής αξίας ακίνητης περιουσίας 6.005,27€, ήτοι συνολικό ποσό ΕΝ.Φ.Ι.Α. 8.905,43€.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παραβίαση του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος, διότι η φορολόγηση υπερβαίνει τη φοροδοτική ικανότητα των πολιτών κατά τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 που με αναλογική ερμηνεία ισχύει και στα νομικά πρόσωπα. Η υπαγωγή των πτωχευτικών ακινήτων σε φόρο ακίνητης περιουσίας συνιστά κατάφωρη παραβίαση των άρθρων 17 και 4 παρ. 5 του Συντάγματος, διότι η κυριότητα και μόνο των ακινήτων αυτών δε σημαίνει και φοροδοτική ικανότητα.
2. Παραβίαση της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη με την επιμονή της Διοίκησης να επιβάλλει ΕΝΦΙΑ στα πτωχευτικά ακίνητα.
3. Μη νόμιμη η έκδοση πράξεων διοικητικής ή φορολογικής φύσης ή η εκτέλεσή τους σε στοιχεία της πτωχευτικής περιουσίας.
4. Αντισυνταγματική και παράνομη η επιβολή συμπληρωματικού ΕΝ.Φ.Ι.Α., διότι πρόκειται για διπλή φορολόγηση με την οποία παραβιάζεται η αρχή της ισότητας των φορολογουμένων και γίνεται δεκτή η άνιση μεταχείριση αυτών στα φορολογικά βάρη.
5. Η μη αναπροσαρμογή των τιμών των ακινήτων στις πραγματικές τιμές της αγοράς, όπως επίσης και η φορολόγηση με ΕΝΦΙΑ της πτωχής ανώνυμης εταιρείας, αποτελεί παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης.

Επειδή, ο νόμος 4223/2013 «Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων και άλλες διατάξεις» (Α' 287), προβλέπει στα άρθρα 1 έως 8, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«Άρθρο 1. Αντικείμενο του φόρου. 1. Από το έτος 2014 και για κάθε επόμενο έτος επιβάλλεται Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) στα δικαιώματα της παραγράφου 2 του παρόντος, σε ακίνητα που βρίσκονται στην Ελλάδα και ανήκουν σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή κάθε είδους νομικές οντότητες την 1η Ιανουαρίου κάθε έτους. 2. Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. επιβάλλεται στα εμπράγματα δικαιώματα της πλήρους κυριότητας, της ψιλής κυριότητας, της επικαρπίας, της οίκησης και της επιφάνειας επί του ακινήτου. [...]. 3. Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. ισούται: α) με τον κύριο φόρο επί του κάθε ακινήτου και την προσαύξηση επί αυτού σύμφωνα με την Ενότητα Ε' του άρθρου 4, εάν υποκείμενο του φόρου είναι φυσικό πρόσωπο, και β) με το άθροισμα του κύριου φόρου επί του κάθε ακινήτου και του συμπληρωματικού φόρου επί της συνολικής αξίας των δικαιωμάτων επί των ακινήτων του υποκειμένου στον φόρο, εάν υποκείμενο του φόρου είναι νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα. 4. Τα δικαιώματα επί των οποίων επιβάλλεται ο ΕΝ.Φ.Ι.Α.

ετησίως είναι αυτά που υπάρχουν την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας, ανεξάρτητα από μεταβολές που τυχόν επέρχονται κατά τη διάρκεια του έτους αυτού και ανεξάρτητα από τη μεταγραφή του τίτλου κτήσης. 5. Για τον καθορισμό του. ΕΝ.Φ.Ι.Α. λαμβάνεται υπόψη η πραγματική κατάσταση του ακινήτου. [...].

Άρθρο 2. Υποκείμενο του φόρου. 1. Υποκείμενο του ΕΝ.Φ.Ι.Α. είναι κάθε πρόσωπο ή οντότητα του άρθρου 1, ανάλογα με το δικαίωμα και το ποσοστό του, και ειδικότερα: α) Αυτός που αποκτά δικαίωμα σε ακίνητο από οποιαδήποτε αιτία, από την ημερομηνία σύνταξης του οριστικού συμβολαίου κτήσης ή από την ημερομηνία τελεσιδικίας της δικαστικής απόφασης με την οποία αναγνωρίζεται δικαίωμα ή καταδικάζεται ο δικαιοπάροχος σε δήλωση βουλήσεως. [...]. 3. Ο πλήρης κύριος υποχρεούται στην καταβολή του συνολικού ΕΝ.Φ.Ι.Α. που βαρύνει το ακίνητο κατά το ποσοστό συνιδιοκτησίας του. [...] 5. Ο κύριος φόρος που αναλογεί στην οίκηση και στο δικαίωμα της επιφάνειας ισούται με το φόρο που αναλογεί στην επικαρπία. Στην περίπτωση αυτή ο φόρος που αναλογεί στην πλήρη κυριότητα ισούται με το φόρο που αναλογεί στην ψιλή κυριότητα. [...]. 9. Για τον φόρο επί της συνολικής αξίας ανά εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου της Ενότητας Γ και την προσαύξηση του κυρίου φόρου φυσικών προσώπων της Ενότητας Ε του άρθρου 4, καθώς και για τον συμπληρωματικό ΕΝ.Φ.Ι.Α. νομικών προσώπων του άρθρου 5 εφαρμόζονται ανάλογα οι παρ. 3 έως και 8.

Άρθρο 3. Απαλλαγές από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. 1. Απαλλάσσονται από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. τα δικαιώματα στα ακίνητα που ανήκουν: [...] 2. Απαλλάσσονται από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. και τα δικαιώματα στα ακίνητα για τα οποία: [...] 3. Κάθε άλλη διάταξη, γενική ή ειδική, που αφορά απαλλαγές από φόρους ή τέλη, δεν εφαρμόζεται για τον Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακίνητης Περιουσίας, με εξαίρεση τις συμβάσεις παραχώρησης του Δημοσίου που έχουν κυρωθεί με νόμο μέχρι την κατάθεση στη Βουλή του σχεδίου του παρόντος νόμου, εφόσον σε αυτές είχε προβλεφθεί η πλήρης απαλλαγή από φόρους ακίνητης περιουσίας. 4. [...] 6. [...] 7. [...] 8. [...].

Άρθρο 4. Υπολογισμός του κύριου φόρου. 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' εξουσιοδότηση του. Ανάλογα με την τιμή ζώνης που ισχύει την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας, γίνεται κατάταξη του κτίσματος σε αντίστοιχη φορολογική ζώνη (Φ.Ζ.). [...] 2. Για τον υπολογισμό του κύριου φόρου, με βάση τα κριτήρια της προηγούμενης παραγράφου, καθορίζονται συντελεστές ως εξής: [...] 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. [...].

Άρθρο 5 Υπολογισμός του συμπληρωματικού φόρου. 1. Στην αξία των δικαιωμάτων της παρ. 2 του άρθρου 1 επί ακινήτων που έχουν νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες επιβάλλεται συμπληρωματικός ΕΝ.Φ.Ι.Α, ο οποίος υπολογίζεται, σύμφωνα με τις επόμενες παραγράφους. Η αξία των δικαιωμάτων αυτών υπολογίζεται σύμφωνα με την παρ. 9 του άρθρου 2. [...].

Άρθρο 6 Προσδιορισμός Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων και χρόνος υποβολής δήλωσης. «1. Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. προσδιορίζεται με πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου που εκδίδεται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με το άρθρο 32 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας

(Ν. 4174/2013, Α' 170). 2. Για τον προσδιορισμό του ΕΝ.Φ.Ι.Α. του έτους 2014 λαμβάνονται υπόψη οι δηλώσεις στοιχείων ακινήτων που προβλέπονται στο άρθρο 23 του Ν. 3427/2005 (Α' 312): αα) για τα φυσικά πρόσωπα, οι δηλώσεις των ετών 2005 έως και 2014 και ββ) για τα νομικά πρόσωπα, οι δηλώσεις των ετών 2013 και 2014. Τα στοιχεία που προκύπτουν από τις δηλώσεις αυτές αποτελούν τη «Δήλωση ΕΝ.Φ.Ι.Α.» έτους 2014, η οποία συντίθεται μηχανογραφικά από τη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων και χρησιμοποιείται ως βάση για τον προσδιορισμό του ΕΝ.Φ.Ι.Α. 3. α) Για τον προσδιορισμό του ΕΝ.Φ.Ι.Α. κάθε επόμενου του 2014 έτους, λαμβάνεται η δήλωση ΕΝ.Φ.Ι.Α. με τα στοιχεία των ακινήτων του προηγούμενου έτους με τις μεταβολές που επήλθαν. [...].

Άρθρο 7 Χορήγηση εκπώσεων και αναστολή πληρωμής φόρου [...].

Άρθρο 8 Πληρωμή του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων. 1. Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. καταβάλλεται σε έως δέκα (10) ισόποσες μηνιαίες δόσεις, καθεμιά από τις οποίες δεν μπορεί να είναι μικρότερη των δέκα (10) ευρώ, και από τις οποίες η πρώτη δόση καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα έκδοσης της πράξης προσδιορισμού φόρου, εφόσον η πράξη προσδιορισμού φόρου εκδοθεί μέχρι τις 15 του μήνα αυτού, άλλως μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από την έκδοση της πράξης προσδιορισμού φόρου, οι δε επόμενες δόσεις μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα κάθε επόμενου μήνα και η τελευταία δόση καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του Φεβρουαρίου του επόμενου έτους. 2. [...] 3. [...]».

Επειδή, εξάλλου, στην αιτιολογική έκθεση του νόμου αυτού αναφέρονται μεταξύ άλλων, τα εξής: «Με στόχο τη διατήρηση της δημοσιονομικής σταθερότητας της χώρας και την εξασφάλιση των δημοσίων εσόδων, με τις προτεινόμενες διατάξεις του παρόντος νομοσχεδίου καταργείται ο φόρος στην ακίνητη περιουσία (Φ.Α.Π.) και θεσπίζεται από 1.1.2014 Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.), σε όλα τα ακίνητα της χώρας με κριτήρια την έκταση και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του κάθε ακινήτου. Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. αποτελεί το άθροισμα του κύριου φόρου επί των ακινήτων και του συμπληρωματικού φόρου επί της συνολικής αξίας των δικαιωμάτων των ακινήτων, ο οποίος για τα φυσικά πρόσωπα επιβαρύνει μόνο την ακίνητη περιουσία άνω των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) ευρώ. Επισημαίνεται ότι σύμφωνα με τις ήδη ψηφισθείσες διατάξεις του ν. 4152/2013 (Α' 107) η ισχύς του Έκτακτου Ειδικού Τέλους Ακινήτων (Ε.Ε.Τ.Α.) που ίσχυε για το έτος 2013, ως συνέχεια του Ε.Ε.Τ.ΗΔ.Ε. (Έκτακτου Ειδικού Τέλους Ηλεκτροδοτούμενων Επιφανειών που ίσχυε για τα έτη 2011 και 2012) παύει. Τα παραπάνω τέλη στα ακίνητα επιβλήθηκαν για επιτακτικούς λόγους εθνικού συμφέροντος, προκειμένου να καταστεί δυνατή η άμεση μείωση του δημοσιονομικού ελλείμματος με κριτήριο την καθολικότητα, την αναλογικότητα και την προσφορότητα, ως το λιγότερο επαχθές μέτρο, δεδομένων των δημοσιονομικών του κράτους στη συγκεκριμένη οικονομική συγκυρία και ως επιβαλλόμενο σε περιουσία, της οποίας η πραγματική αξία εξαρτάται απολύτως από την επίτευξη των δημοσιονομικών στόχων της χώρας και τη σταθερή επιδίωξη για δημοσιονομική ανεξαρτησία με την επίτευξη πρωτογενών πλεονασμάτων. Ο ενιαίος φόρος ιδιοκτησίας των ακινήτων στοχεύει στην καθολική φορολόγηση της ακίνητης περιουσίας, δηλαδή στη φορολόγηση όλων των ακινήτων που βρίσκονται στην Ελληνική Επικράτεια, ανεξαρτήτως της ηλεκτροδότησης ή μη, διευρύνοντας καθοριστικά με τον τρόπο αυτόν τη φορολογητέα ύλη, με συνέπεια τη δίκαιη κατανομή των φορολογικών βαρών στα φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες σε όλη τη χώρα».

Επειδή, ο νομοθέτης με τη θέσπιση του ΕΝΦΙΑ, απέβλεψε, επιτρεπώς κατά το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, στην φοροδοτική ικανότητα που απορρέει από αυτή καθαυτή την κατοχή της ακίνητης περιουσίας, ως φορολογητέας ύλης (πηγής πλούτου) διαφορετικής από το εισόδημα, δεδομένου ότι, κατά την συνταγματική αυτή διάταξη, αντικείμενο φορολογικής επιβαρύνσεως μπορούν να αποτελέσουν όχι μόνον το εισόδημα, αλλά, αυτοτελώς, και η περιουσία, οι δαπάνες ή οι συναλλαγές (ΣτΕ 1972/2012, ΣτΕ 3343/2013). Ως εκ τούτου, η ύπαρξη προσόδου από το ακίνητο δεν αποτελεί προϋπόθεση ή κριτήριο υπαγωγής στον ΕΝ.Φ.Ι.Α. ούτε, άλλωστε, η μη συνεκτίμηση, κατά την επιβολή του επιδικού φόρου, της υπάρξεως (ή μη) εισοδήματος από το βαρυνόμενο ακίνητο συνιστά, μόνη αυτή, παράβαση της συνταγματικής αρχής της ίσης, αναλόγως της φοροδοτικής ικανότητας εκάστου, επιβαρύνσεως. Περαιτέρω, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του ν. 4223/2013, για τον προσδιορισμό της αξίας της ακίνητης περιουσίας, που αποτελεί αντικείμενο φορολογικής επιβάρυνσης, λαμβάνονται υπόψη γενικά και αντικειμενικά κριτήρια (τιμές εκκίνησης ή αφετηρίας, επιφάνεια ακινήτου, συντελεστές αυξομείωσης κ.λπ.). Με τα δεδομένα αυτά, η επιβολή ΕΝ.Φ.Ι.Α. δεν υπερβαίνει τα όρια της κατά τα ανωτέρω διακριτικής ευχέρειας του νομοθέτη να διαμορφώνει εκάστοτε το οικείο φορολογικό σύστημα και να καθορίζει τον ενδεδειγμένο τρόπο φορολόγησης διαφόρων κατηγοριών φορολογικών στοιχείων και, επομένως, δεν παραβιάζει τις προαναφερθείσες συνταγματικές διατάξεις και αρχές (πρβλ. ΟΛΣτΕ 532/2015).

Επειδή, για τον προσδιορισμό του ΕΝΦΙΑ η Διοίκηση υποχρεούται, σύμφωνα με το άρθρο 4 του ν.4223/2013, μεταξύ άλλων, σε εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 41 και 41Α του ν.1249/1982 περί αντικειμενικού τρόπου προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων, καθώς και των εν ισχύ αποφάσεων του Υπουργού Οικονομικών περί αναπροσαρμογής των αντικειμενικών αξιών.

Επειδή, από την 1^η Ιανουαρίου 2022 εφαρμόζονται οι νέες αντικειμενικές αξίες, δυνάμει της υπ' αριθ. 57732 ΕΞ 2021 Απόφασης του Υπουργού Οικονομικών (Β' 2375), σύμφωνα με την οποία αναπροσαρμόστηκαν οι τιμές εκκίνησης των περιοχών που είναι ενταγμένες στο σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού φορολογητέας αξίας ακινήτων και καθορίστηκαν οι συντελεστές αυξομείωσής τους.

Επειδή, 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., 2334-2337/2016 επταμ., 170-171/2017 επταμ., 683/2017 επταμ.). Με τις διατάξεις των άρθρων 41 και 41Α 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., 170-171/2017 επταμ., 683/2017 επταμ. κ.ά.). Η αξία αυτή ανάγεται μεν σε μια υποθετική/δυννητική συναλλαγή, αλλά αφορά στη 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 των τιμών εκκίνησης υπό τον παραπάνω όρο ότι δηλαδή 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., 2334-2337/2016 επταμ., 170-171/2017 επταμ., 683/2017 επταμ. κ.ά.). Ειδικότερα, κατά την έννοια των εν λόγω διατάξεων του ν. 1249/1982, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 4 και 5 του ν. 4223/2013, ερμηνευόμενων υπό το φως των διατάξεων 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, πρόσφορη και επιστημονικά άρτια μεθοδολογία, ώστε να παρέχονται στους βαρυνόμενους επαρκή εχέγγυα ορθού καθορισμού της φορολογούμενης αξίας των ακινήτων τους και να τηρείται από τα αρμόδια όργανα της Διοίκησης το ίσο μέτρο (γνωμοδοτικής και αποφασιστικής) κρίσης (πρβλ. ΣτΕ. 2334-2337/2016 επταμ., 170-171/2017 επταμ., 683/2017 επταμ. κ.ά.). Η τοιαύτη ειδική μέθοδος, η υιοθέτηση της οποίας προβλέπεται, άλλωστε, στο Μνημόνιο Οικονομικής και Χρηματοπιστωτικής Πολιτικής που περιλαμβάνεται στην από 14.05.2014 επιστολή προθέσεων της Ελληνικής Πολιτείας προς το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο (βλ. σελ. 9 της επιστολής αυτής, που είναι δημοσιευμένη στον ιστοχώρο του Διεθνούς Νομισματικού Ταμείου), πρέπει, ιδίως, να λαμβάνει προσηκόντως υπόψη την κοινώς γνωστή αλλά και σημειούμενη στις σχετικές ετήσιες εκθέσεις του Διοικητή της Τράπεζας της Ελλάδας, καθώς και στο ανωτέρω Πόρισμα της Ομάδας Εργασίας του Υπουργείου Οικονομικών (υπό στοιχ. ΙΙΙ.Β.1.), παρατεταμένη ύφεση της αγοράς ακινήτων στην Ελλάδα, συνεπεία της οικονομικής κρίσης και της επιβάρυνσης της ακίνητης περιουσίας με νέους φόρους, από το 2010 και μετά (πρβλ. ΣτΕ 2334-2337/2016 επταμ., 170-171/2017 επταμ., 683/2017 επταμ. κ.ά.). Η μεθοδολογία αυτή μπορεί να περιέχει και επάλληλες ή επικουρικές μεθόδους υπολογισμού των τιμών εκκίνησης, ώστε να προκρίνεται και να εφαρμόζεται σε κάθε περίπτωση εκείνη που παρίσταται ως η (πλέον) πρόσφορη και ικανή να οδηγήσει σε αξιόπιστο/ασφαλές αποτέλεσμα, ενόψει των ειδικότερων συνθηκών και δεδομένων εκάστης ζώνης/περιοχής. Δεδομένου, δε, ότι ιδιαίτερα σημαντικό στοιχείο προσδιορισμού της αγοραίας αξίας των ακινήτων είναι η τοποθεσία τους, 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 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 ουσιώδεις ομοιότητες όσον αφορά την αγορά ακινήτων (πρβλ. ΣτΕ 2334-2337/2016 επταμ., ΣτΕ 170-171/2017 επταμ., 683/2017 επταμ. κ.ά.). 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 σύνολο της, αλλά μόνον) κατά το μέρος της εκείνο που στηρίζεται σε τιμή ζώνης υπερβαίνουσα την τιμή (ανά τ.μ.) η οποία αντιστοιχεί στην πραγματική αγοραία αξία του ακινήτου. Ενόψει των προεκτεθέντων, 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 διατάξεις των άρθρων 63 και 65 του ΚΦΔ, που εφαρμόζονται και επί του ΕΝ.Φ.Ι.Α. (άρθρο 2 περ. γ' του ΚΦΔ) και θεσπίζουν τα περί ασκήσεως

ενδικοφανούς προσφυγής, 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 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 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- βλ. ΣτΕ 1357/2018 7μ., πρβλ. ΣτΕ 2810/2017 7μ., 4003/2014 Ολ.) 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 καθορισθεί η επίμαχη αγοραία αξία, συνοδευόμενο, μάλιστα, από έγγραφα στοιχεία τεκμηρίωσης της, δεδομένου ότι, σε τέτοια περίπτωση, αντικείμενο της διοικητικής (ενδικοφανούς) διαδικασίας είναι ο προσδιορισμός της αμφισβητούμενης αγοραίας αξίας του ακινήτου και, συνακόλουθα, του φόρου ο οποίος αναλογεί κατά τον νόμο στην αξία αυτή. Αν ο φορολογούμενος παραλείψει να ανταποκριθεί στο ανωτέρω βάρος, η ενδικοφανής προσφυγή του είναι απορριπτέα, ως αόριστη και αναπόδεικτη (βλ. ΔΠρΘεσ 452/2022).

Επειδή, εξάλλου, ο εφαρμοστέος κατά τον επίδικο χρόνο κήρυξης σε πτώχευση της εν λόγω εταιρείας (2014) Πτωχευτικός Κώδικας (εφεξής «ΠτΚ»), ο οποίος κυρώθηκε με τον ν. 3588/2007 (Α' 153/10.7.2007), όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο [πριν την κατάργηση του με το ν.4738/2020, Α' 207, από 1.3.2021 δυνάμει των άρθρων 265 παρ. 1 και 208 του νόμου αυτού], όριζε στο άρθρο 1 [Σκοπός της πτώχευσης] ότι: «Η πτώχευση αποσκοπεί στη συλλογική ικανοποίηση των πιστωτών του οφειλέτη με τη ρευστοποίηση της περιουσίας του ή με άλλο τρόπο που προβλέπεται από σχέδιο αναδιοργάνωσης και ιδίως με τη διατήρηση της επιχείρησής του», στο άρθρο 16 [Πτωχευτική Περιουσία] ότι: «1. Η πτωχευτική περιουσία περιλαμβάνει το σύνολο της περιουσίας που ανήκει στον οφειλέτη κατά την κήρυξη της πτώχευσης, οπουδήποτε και αν βρίσκεται. [...] 5. Στην πτωχευτική περιουσία δεν περιλαμβάνεται η περιουσία που αποκτά ο οφειλέτης μετά την κήρυξη της πτώχευσης. Κατ' εξαίρεση, τόκοι και άλλες περιοδικές παροχές, καθώς και παρεπόμενες αξιώσεις ή δικαιώματα και αν ακόμη γεννώνται ή αναπτύσσονται μετά την κήρυξη της πτώχευσης, ανήκουν στην πτωχευτική περιουσία, εφόσον προέρχονται από ενοχή ή κύριο δικαίωμα που υπήρχε πριν την κήρυξη της πτώχευσης.», στο άρθρο 25 [Αναστολή των ατομικών καταδιώξεων] ότι: «1. Με επιφύλαξη της διάταξης του άρθρου 26, από την κήρυξη της πτώχευσης αναστέλλονται αυτοδικαίως όλα τα ατομικά καταδιωκτικά μέτρα των πιστωτών κατά του οφειλέτη προς ικανοποίηση ή εκπλήρωση πτωχευτικών απαιτήσεών τους. Ιδίως απαγορεύεται η έναρξη ή συνέχιση της αναγκαστικής εκτέλεσης, η άσκηση αναγνωριστικών ή καταψηφιστικών αγωγών, η συνέχιση των δικών επ' αυτών, η άσκηση ή εκδίκαση ένδικων μέσων, η έκδοση πράξεων διοικητικής ή φορολογικής φύσεως, ή η εκτέλεση τους σε στοιχεία της πτωχευτικής περιουσίας. 2. Πράξεις κατά παράβαση της κατά την παράγραφο 1 αναστολής είναι απολύτως άκυρες.».

Επειδή, όπως έχει κριθεί (ΣτΕ 1101/2017 7μελ., 2311, 2986/2017, 2096/2018 7μελ.), σύμφωνα με τις διατάξεις του Πτωχευτικού Κώδικα, οι οποίες ως οργανωμένο και αυτοτελές σύστημα κανόνων δικαίου, ρυθμίζουν κατά τρόπο αυστηρό, λεπτομερειακό και εξαντλητικό τον

τρόπο αντίδρασης της έννομης τάξης στο (νομικό) γεγονός της οικονομικής πώσης του οφειλέτη, ενόψει όχι μόνο της σημασίας του για την οικονομία αλλά και των πολλαπλών εμπλεκόμενων συμφερόντων, η προάσπιση του συλλογικού συμφέροντος των πτωχευτικών πιστωτών αναδεικνύεται από το νόμο σε κεντρικής σημασίας στόχο του πτωχευτικού δικαίου, αυτόν δε, μεταξύ άλλων, υπηρετούν τόσο ο κανόνας του αποχωρισμού από τον οφειλέτη της πτωχευτικής του περιουσίας και η ανάθεση της εξεύρεσης, διαφύλαξης και διατήρησης της στον σύνδικο, ενεργώντας άλλοτε κατά την κρίση του και άλλοτε σύμφωνα προς όσα αποφασίσει η ομάδα των πιστωτών ή η δικαστική αρχή, προς όφελος του συνόλου των πτωχευτικών πιστωτών, όσο και η αρχή της στέρησης του δικαιώματος ασκήσεως ατομικής διώξεως κατά του οφειλέτη, που αφορά (πλην των ανωτέρω εξαιρέσεων) όλους τους πτωχευτικούς πιστωτές και, επομένως, και το Δημόσιο. Οι πτωχευτικοί πιστωτές οργανώνονται σε κοινωμία ζημίας χωρίς να μπορούν να δράσουν ελεύθερα και αυτόνομα και τα όργανα της πτώχευσης (με κύριο το σύνδικο) φροντίζουν για την κατά το δυνατόν σύμμετρη ικανοποίηση των πτωχευτικών πιστωτών με τη ρευστοποίηση της περιουσίας του οφειλέτη (ή ενδεχομένως και μέσω της οικονομικής του επιβίωσης). Ειδικότερα, από τις διατάξεις του Πτωχευτικού Κώδικα συνάγεται, μεταξύ άλλων, ότι ο σύνδικος έχει δικαίωμα και ταυτόχρονα υποχρέωση να λάβει στη νομή και κατοχή του το σύνολο της πτωχευτικής περιουσίας (ή σε περίπτωση αρνήσεως παράδοσης αυτής από τον οφειλέτη, να προβεί και σε εκτέλεση, με βάση την απόφαση κήρυξης σε πτώχευση, κατά τις διατάξεις του Κ.Πολ.Δ.), να εισπράττει απαιτήσεις, να προβαίνει σε συντηρητικές πράξεις (π.χ. διακοπή παραγραφής) και δικαστικές ενέργειες, να εγγράφει υποθήκες εκ του νόμου υπέρ της ομάδας των πιστωτών, να προβαίνει σε συμβιβασμούς και εκποιήσεις αντικειμένων υποκείμενων σε φθορά. Η δε «γενικής φύσεως αρχή» περί άρσης των ατομικών διώξεων αποκλείει, μεταξύ άλλων, την έκδοση πράξεων διοικητικής ή φορολογικής φύσεως ή την εκτέλεση τους σε στοιχεία της πτωχευτικής περιουσίας, ήτοι πράξεων που αντιστρατεύονται ευθέως τη συλλογικότητα της δράσεως που χαρακτηρίζει την πτώχευση και οδηγούν εξ ορισμού σε παρεμπόδιση του έργου και των αρμοδιοτήτων των οργάνων της πτωχευτικής διαδικασίας. Ωστόσο, στο πεδίο εφαρμογής της ανωτέρω αρχής, σύμφωνα με το γράμμα της διάταξης του προαναφερθέντος άρθρου 25 του ΠτΚ που την προβλέπει, εμπίπτουν αποκλειστικά οι «πτωχευτικές απαιτήσεις» *in abstracto* (εν δυνάμει), στις οποίες συγκαταλέγονται οι οφειλές του πτωχού που γεννήθηκαν ή ανάγονται σε χρόνο πριν από την κήρυξη της πτώχευσης (και οι φορολογικές), ανεξαρτήτως βεβαίωσης τους, η είσπραξη των οποίων μπορεί να γίνει αποκλειστικά μέσω της συλλογικής πτωχευτικής διαδικασίας, κατά την παραδοσιακή διάκριση των ειδών των χρεών του πτωχού οφειλέτη (η οποία ήδη τυποποιήθηκε και νομοθετικά στο άρθρο 96 του ήδη ισχύοντος από 1.3.2021 Πτωχευτικού Κώδικα -ν. 4738/2020-) σε αντιδιαστολή προς τις οφειλές του πτωχού που γεννήθηκαν ή ανάγονται σε χρόνο μετά την κήρυξη της πτώχευσης και προέρχονται από τη δραστηριότητα του συνδίκου ή συνδέονται με τα στοιχεία της πτωχευτικής περιουσίας, όπως είναι οι οφειλές από ΕΝΦΙΑ που επιβάλλεται επί ακινήτων της πτωχευτικής περιουσίας, οι οποίες χαρακτηρίζονται ως ομαδικά χρέη (άλλως ομαδικά πιστώματα) και ικανοποιούνται τόσο από την πτωχευτική όσο και από τη μεταπτωχευτική περιουσία και μάλιστα με γενικό προνόμιο κατά προτεραιότητα από το προϊόν ρευστοποίησης του ενεργητικού της πτωχευτικής περιουσίας (πρβλ. ΣτΕ 2096/2018 7μελ., σκέψη 12). Τα ομαδικά δε χρέη (ή πιστώματα) διακρίνονται και από τα μεταπτωχευτικά χρέη προς το Δημόσιο, τα οποία δημιουργούνται μεν μετά την κήρυξη της πτώχευσης (όπως τα ομαδικά), αλλά είτε γεννώνται από τη δραστηριότητα

του πτωχού οφειλέτη ασχέτως με τη διαδικασία της πτώχευσης είτε γεννώνται το πρώτον με την έκδοση διαπλαστικού χαρακτήρα καταλογιστικών πράξεων (όπως επί παραδείγματι είναι τα πρόστιμα για παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, πρβλ. ΣτΕ 2021/2010, ΣτΕ 2311/2017 συγκλίνουσα γνώμη στη σκέψη 11), ως εκ τούτου δε ικανοποιούνται αμιγώς από τη μεταπτωχευτική του περιουσία και κατά συνεκδοχή ομοίως δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του εν λόγω άρθρου 25 του Πτωχευτικού Κώδικα (ΔΠρΘεσ. 452/2022).

Επειδή, από τα στοιχεία της του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι η ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΚΑΙ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» – ΑΦΜ κηρύχθηκε σε κατάσταση πτώχευσης, δυνάμει της/2014 απόφασης του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης (διαδικασία εκούσιας δικαιοδοσίας) από την ημερομηνία δημοσίευσης της απόφασης αυτής (ήτοι από 17.04.2014) και διορίστηκε ως οριστική σύνδικος αυτής η δικηγόρος Θεσσαλονίκης, κατόπιν της/2021 απόφασης του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης (διαδικασία εκούσιας δικαιοδοσίας). Η εταιρεία αυτή διέθετε ακίνητη περιουσία κατά το χρόνο κήρυξης της πτώχευσης, η οποία δηλώθηκε από την προσφεύγουσα σύνδικο για λογαριασμό της εν λόγω πτωχής εταιρείας. Κατά τον επίδικο χρόνο (2023), η πτωχεύσασα ανώνυμη εταιρεία έχει στην κυριότητά της ένα πτωχευτικό ακίνητο, ήτοι βιοτεχνικό συγκρότημα που αποτελείται από τρία κτίσματα συνολικού εμβαδού 3.919,00τ.μ., κτισμένο στα με αρ. και αγροτεμάχια εκτάσεως 7.210,00τ.μ. και 7.964,00τ.μ. αντίστοιχα, κείμενα στη θέση «.....» της κτηματικής περιφέρειας της Κοινότητας Νέας Μαγνησίας, στο χλμ της Π.Ε.Ο. Θεσσαλονίκης – Βέροιας, με προσδιορισθείσα αξία 1.091.864,00€ (958.746,60€ τα κτίσματα και 133.117,40€ το γήπεδο). Βάσει της κατά τα ανωτέρω προσδιορισθείσας αξίας του εν λόγω ακινήτου, υπολογίστηκε κύριος φόρος ποσού 2.900,16€ και συμπληρωματικός φόρος ποσού 6.005,27€, ήτοι συνολικά ποσό φόρου 8.905,43€, δυνάμει της από 30.04.2023 και με αριθμό ειδοποίησης και αρ. χρημ. καταλόγου 1/1942 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου ΕΝΦΙΑ έτους 2023 του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

Επειδή, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της υπό κρίση πράξης διοικητικού προσδιορισμού ΕΝΦΙΑ έτους 2023 ως αντιβαίνουσας στο άρθρο 25 του Πτωχευτικού Κώδικα (ν. 3588/2007). Εν τούτοις, λαμβάνοντας υπόψη α) το πεδίο εφαρμογής της άρθρου 25 του ΠτΚ για την αναστολή των ατομικών διώξεων, που καταρχήν καταλαμβάνει αποκλειστικά τα πτωχευτικά χρέη, ήτοι τα χρέη που είχαν ήδη γεννηθεί κατά το χρόνο κήρυξης της πτώχευσης και β) τη διάκριση των χρεών του πτωχού σε πτωχευτικά, μεταπτωχευτικά και ομαδικά πιστώματα, η υπό κρίση φορολογική οφειλή ΕΝΦΙΑ έτους 2023 γεννηθείσα σε χρόνο μετά την κήρυξη της πτώχευσης το 2014, αφορώσα την πτωχευτική περιουσία της εταιρείας, ήτοι την περιουσία που κατείχε όταν κηρύχθηκε σε πτώχευση, σε κάθε περίπτωση δεν αποτελεί πτωχευτικό χρέος, αποτελεί δε ομαδικό πίστωμα, το οποίο ικανοποιείται με γενικό προνόμιο κατά προτεραιότητα τόσο από την πτωχευτική όσο και από τη μεταπτωχευτική περιουσία από το προϊόν ρευστοποίησης του ενεργητικού της πτωχευτικής περιουσίας (πρβλ. ΣτΕ 2096/2018 7μελ., σκέψη 12).

Επειδή, η προσφεύγουσα διατείνεται ότι η επιβολή συμπληρωματικού ΕΝ.Φ.Ι.Α. είναι αντισυνταγματική και παράνομη, διότι πρόκειται για διπλή φορολόγηση με την οποία παραβιάζεται η αρχή της ισότητας των φορολογουμένων και οδηγεί στην άνιση μεταχείριση αυτών στα φορολογικά βάρη. Ωστόσο, ο επιβαλλόμενος, σύμφωνα με το άρθρο 5 του

ν.4223/2013, συμπληρωματικός φόρος δεν αποτελεί ξεχωριστό αυτοτελή φόρο, αλλά τμήμα της συνολικής επιβάρυνσης του ΕΝΦΙΑ, η οποία καθορίζεται από τη συνολική αξία της ακίνητης περιουσίας.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι μη νομίμως υπολογίστηκε η αξία του πτωχευτικού ακινήτου σε τιμή που είναι μεγαλύτερη της πραγματικής αγοραίας αξίας του. Ζητεί δε να προσδιοριστεί η αξία του στο ποσό των 670.000,00€ αντί του ποσού 1.091.864,00€ που υπολογίστηκε κατόπιν εφαρμογής αντικειμενικού προσδιορισμού. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της, η προσφεύγουσα προσκομίζει α) την υπ' αριθ./02.02.2022 έκθεση εκτίμησης της εμπορικής αξίας του ακινήτου από τον πιστοποιημένο εκτιμητή (REV) του Υπουργείου Οικονομικών και αγρονόμο – τοπογράφο μηχανικό και β) την από 06.02.2022 έκθεση εκτίμησης της εμπορικής αξίας του ακινήτου από τον πιστοποιημένο εκτιμητή (REV) του Υπουργείου Οικονομικών και πολιτικό μηχανικό

Ο προαναφερθείς αγρονόμος – τοπογράφος μηχανικός υιοθέτησε για την εκτίμηση της αξίας του υπό κρίση ακινήτου την συγκριτική μέθοδο σε συνδυασμό με τη μέθοδο της προσόδου ή άμεσης κεφαλαιοποίησης εισοδήματος, με συντελεστές βαρύτητας (συμμετοχής) 0,40 και 0,60 αντίστοιχα, τις οποίες αξιολόγησε ως τις πλέον πρόσφορες. Καταρχάς, παρέθεσε συγκριτικά στοιχεία και συγκεκριμένα άλλα βιοτεχνικά/βιομηχανικά κτίρια διαφόρων μεγεθών μεταξύ 300τμ και 2.000τμ, ευρισκόμενα σε όμορες και όμοιες περιοχές με το κρινόμενο. Για τα ακίνητα, οι ζητούμενες τιμές πώλησης ανωδομών την περίοδο εκείνη ανέρχονταν από 350,00€/τμ έως 400,00€/τμ. Ακολούθως, εφαρμόζοντας συντελεστές (αυξητικούς ή μειωτικούς κατά περίπτωση) ως προς την επιφάνεια, τη θέση και την πρόσβαση, την πρόσοψη, την εμπορικότητα και την παλαιότητα, προσδιόρισε αρχικά τη μέση ανηγμένη τιμή πώλησης ομοειδών κτιρίων στα επίπεδα των 257,67€/τμ επί της οποίας εφάρμοσε μειωτικό συντελεστή 25% λόγω ιδιαίτερων χαρακτηριστικών του κρινόμενου ακινήτου. Έπειτα, από την εφαρμογή του εν λόγω συντελεστή η μέση ανηγμένη τιμή του κρινόμενου ακινήτου προσδιορίσθηκε στο ποσό των 193,25€/τμ, δη η συνολική αγοραία αξία στο ποσό των 757.346,75€ και κατόπιν στρογγυλοποίησης στο συνολικό ποσό των 755.000,00€. Εν συνεχεία, παρέθεσε συγκριτικά στοιχεία και συγκεκριμένα για μισθώσεις άλλων βιοτεχνικών κτιρίων διαφόρων μεγεθών μεταξύ 1.150τμ και 2.625τμ, ευρισκόμενων σε όμορες και όμοιες περιοχές με το κρινόμενο. Για τα ακίνητα, οι ζητούμενες τιμές μίσθωσης ανωδομών την περίοδο εκείνη ανέρχονταν από 1,63€/τμ έως 2,17€/τμ. Ακολούθως, εφαρμόζοντας συντελεστές (αυξητικούς ή μειωτικούς κατά περίπτωση) ως προς την επιφάνεια, τη θέση και την πρόσβαση, την πρόσοψη, την εμπορικότητα και την παλαιότητα, προσδιόρισε αρχικά τη μέση ανηγμένη τιμή μίσθωσης ομοειδών κτιρίων στα επίπεδα του 1,65€/τμ επί της οποίας εφάρμοσε μειωτικό συντελεστή 25% λόγω ιδιαίτερων χαρακτηριστικών του κρινόμενου ακινήτου. Έπειτα, από την εφαρμογή του εν λόγω συντελεστή η μέση ανηγμένη τιμή μίσθωσης του κρινόμενου ακινήτου προσδιορίσθηκε στο ποσό του 1,24€/τμ, το δε εύλογο μηνιαίο μίσθωμα στο ποσό των 4.860,00€ και το ετήσιο μίσθωμα στο συνολικό ποσό των 58.320,00€. Κατόπιν εφαρμογής ποσοστού κεφαλαιοποίησης (απόδοσης) 9,50% συνήγαγε ότι η αγοραία αξία του κρινόμενου ακινήτου ανέρχεται σε 615.000,00€. Εφαρμοζόμενων των συντελεστών βαρύτητας 0,40 και 0,60 επί των προσδιορισθεισών αγοραίων αξιών με τις δύο μεθόδους αντίστοιχα, ο αγρονόμος – τοπογράφος μηχανικός εκτίμησε ότι η τελική αγοραία αξία του κρινόμενου ακινήτου ανέρχεται στο συνολικό ποσό των 670.000,00€.

Ωστόσο, από την εν λόγω έκθεση εκτίμησης ουδόλως προκύπτουν τα δεδομένα εκείνα που να συνηγορούν στο γεγονός ότι το κρινόμενο υστερεί σε σχέση με τα συγκρινόμενα ως προς την κατάστασή του, αφού η ποιοτική κατάσταση των τελευταίων δεν περιγράφεται στην έκθεση εκτίμησης. Αντιθέτως, κατά τη σύγκριση των ποιοτικών χαρακτηριστικών δεν αναγράφηκε διαφοροποίηση μεταξύ των ακινήτων, καθόσον εφαρμόστηκε συντελεστής 1,00. Σε κάθε περίπτωση, η εφαρμοσθείσα τιμή εκκίνησης (360,00€/τμ και κατόπιν εφαρμογής των οικείων συντελεστών 244,64€/τμ) υπολείπεται της αγοραίας τιμής που προσδιορίστηκε αρχικώς με τη μέθοδο των συγκριτικών στοιχείων στην έκθεση εκτίμησης του ακινήτου (257,67€/τμ) πριν την εφαρμογή μειωτικού συντελεστή 25% λόγω των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών του κρινόμενου ακινήτου. Επιπροσθέτως, κατά την εφαρμογή της μεθόδου της προσόδου ή άμεσης κεφαλαιοποίησης εισοδήματος, προσδιορίστηκε αυθαίρετα ο συντελεστής κεφαλαιοποίησης (απόδοσης) ύψους 9,5%, χωρίς αιτιολόγηση. Εξάλλου, από στοιχεία που δημοσιεύτηκαν τον Μάιο του 2023, στην έρευνα αγοράς επαγγελματικών ακινήτων για το β' εξάμηνο 2022 και είναι αναρτημένα στην ιστοσελίδα της Τράπεζας της Ελλάδος (www.bankofgreece.gr) προκύπτει ότι, οι εκτιμώμενες αποδόσεις καταστημάτων υψηλών προδιαγραφών στην περιοχή της Θεσσαλονίκης κυμαίνονται από 6,5% έως 8,1% και των επαγγελματικών αποθηκών υψηλών προδιαγραφών είναι 8,9%. Σημειωτέον ότι οι αποδόσεις των 10ετών τίτλων ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου κατά το Δεκέμβριο του 2022 ανέρχονταν μόλις σε 4,22%..

Ο έτερος πιστοποιημένος εκτιμητής - πολιτικός μηχανικός υιοθέτησε για την εκτίμηση της αξίας του υπό κρίση ακινήτου, επίσης, την συγκριτική μέθοδο σε συνδυασμό με τη μέθοδο της προσόδου ή άμεσης κεφαλαιοποίησης εισοδήματος, με συντελεστές βαρύτητας (συμμετοχής) 0,60 και 0,40 αντίστοιχα, τις οποίες αξιολόγησε ως τις πλέον πρόσφορες. Καταρχάς, παρέθεσε συγκριτικά στοιχεία και συγκεκριμένα άλλα βιοτεχνικά/βιομηχανικά κτίρια διαφόρων μεγεθών μεταξύ 1.256τμ και 7.500τμ, ευρισκόμενα σε όμορες και όμοιες περιοχές με το κρινόμενο. Για τα ακίνητα, οι ζητούμενες τιμές πώλησης ανωδομών την περίοδο εκείνη ανέρχονταν από 160,00€/τμ έως 323,00€/τμ. Ακολούθως, εφαρμόζοντας συντελεστές (αυξητικούς ή μειωτικούς κατά περίπτωση) ως προς την επιφάνεια, τη θέση και την πρόσβαση, την πρόσοψη, την εμπορικότητα και την παλαιότητα, προσδιόρισε αρχικά τη μέση ανηγμένη τιμή πώλησης ομοειδών κτιρίων στα επίπεδα των 195,00€/τμ. Εν συνεχεία, παρέθεσε συγκριτικά στοιχεία και συγκεκριμένα για μισθώσεις άλλων βιοτεχνικών κτιρίων διαφόρων μεγεθών μεταξύ 1.150τμ και 3.135τμ, ευρισκόμενων σε όμορες και όμοιες περιοχές με το κρινόμενο. Για τα ακίνητα, οι ζητούμενες τιμές μίσθωσης ανωδομών την περίοδο εκείνη ανέρχονταν από 0,92€/τμ έως 2,17€/τμ. Ακολούθως, εφαρμόζοντας συντελεστές (αυξητικούς ή μειωτικούς κατά περίπτωση) ως προς την επιφάνεια, τη θέση και την πρόσβαση, την πρόσοψη, την εμπορικότητα και την παλαιότητα, προσδιόρισε αρχικά τη μέση ανηγμένη τιμή μίσθωσης ομοειδών κτιρίων στα επίπεδα του 1,23€/τμ μηνιαίως και 14,76€/τμ ετησίως. Κατόπιν εφαρμογής ποσοστού κεφαλαιοποίησης (απόδοσης) 10,00% συνήγαγε ότι η αγοραία ανά τετραγωνικό μέτρο αξία του κρινόμενου ακινήτου ανέρχεται σε 148€/τμ. Εφαρμοζόμενων των συντελεστών βαρύτητας 0,40 και 0,60 επί των προσδιορισθεισών αγοραίων αξιών με τις δύο μεθόδους αντίστοιχα, ο πολιτικός μηχανικός εκτίμησε ότι η τελική αγοραία αξία του κρινόμενου ακινήτου ανέρχεται στο συνολικό ποσό των 690.000,00€.

Ωστόσο, από την εν λόγω έκθεση εκτίμησης δεν προκύπτει η περιοχή των συγκρινόμενων ακινήτων, προκειμένου να τύχουν αξιολόγησης και σύγκρισης, παρά μόνον αναφέρεται ότι η

έρευνα για τον εντοπισμό αντίστοιχων ακινήτων πραγματοποιήθηκε στην ευρύτερη περιοχή της μελέτης. Δεδομένου ότι η ευρύτερη βορειοδυτική περιοχή του Νομού Θεσσαλονίκης περιλαμβάνει περιοχές (Διαβατά, Νέα Μαγνησία, Σίνδος, Αγχίαλος, Πεντάλοφος, Νεοχωρούδα κ.α.) που παρουσιάζουν ουσιώδεις αποκλίσεις ως προς τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά τους (π.χ. συνδεσιμότητα με εθνικό και επαρχιακό οδικό δίκτυο), η εν λόγω προσκομισθείσα έκθεση δε δύναται να αποτελέσει στοιχείο τεκμηρίωσης προκειμένου να μην εφαρμοστεί η προκύπτουσα αντικειμενική αξία του υπό κρίση ακινήτου για τον προσδιορισμό του αναλογούντος ΕΝΦΙΑ.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ. 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

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

Με βάση τα ανωτέρα, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της υπ' αριθ. πρωτ./22.06.2023 ενδικοφανούς προσφυγής της , με ΑΦΜ:, συνδίκου πτώχευσης της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΚΑΙ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» – ΑΦΜ

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

Ενιαίος φόρος ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) έτους 2023: 8.905,43€

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την υπ' αριθμ. ειδοποίησης/30.04.2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου ν.4223/2013 έτους 2023 (ΑΧΚ 1/.....) της ΑΑΔΕ.

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

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.