



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 17/10/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 2867

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213-1312 349
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58).

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 20.5.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, κατοίκου, οδός αριθμός, κατά της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου ν. 4223/2013 (ενιαίος φόρος ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ)) έτους 2024 του Διοικητή της ΑΑΔΕ με αριθμό δήλωσης ΕΝΦΙΑ/2024 και αριθμό ειδοποίησης/7.4.2024, 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 σχετικού διατυπωθέντος με την εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή αιτήματος, η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης του Κέντρου Φορολογίας Κεφαλαίου (ΚΕΦΟΚ).

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

* * * * *

Επί της από 20.5.2024 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου ν. 4223/2013 (ενιαίος φόρος ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ)) έτους 2024 του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με αριθμό δήλωσης ΕΝΦΙΑ/2024 και αριθμό ειδοποίησης/7.4.2024 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 01.01.2024.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά, καθ' ερμηνεία του σχετικού 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 2024 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 τις 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.) 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, η υγεία η δική της και της κόρης της (επισημαίνει δε ότι οι σπουδές του υιού της διακόπηκαν, επειδή δεν μπορεί η ίδια να αντεπεξέλθει οικονομικά), και συγκεκριμένα ότι:

α) Το διαμέρισμα που έχει στον Αττικής, επί της οδού (με ΑΤΑΚ), δεν της αποφέρει κανένα εισόδημα, καθώς εξακολουθεί να το παραχωρεί στον αδελφό της, χωρίς να λαμβάνει κάποιο μίσθωμα, διότι διέμενε μαζί με την ηλικιωμένη μητέρα της, ώστε να της παρέχει ο ίδιος φροντίδα μέχρι το θάνατό της στις αρχές του 2023.

Για τους ίδιους λόγους δε λαμβάνει κανένα μίσθωμα για το ακίνητό της με ΑΤΑΚ (αποθήκη υπογείου επιφάνειας 10,50 τ.μ., που βρίσκεται στην ίδια ως άνω πολυκατοικία στον Αττικής).

β) Για τον ΕΝΦΙΑ έτους 2022 και 2023 ο αδελφός της κατέβαλε για λογαριασμό της από δικές του αποταμιεύσεις το μεγαλύτερο μέρος του φόρου από τα δικά του χρήματα και ένα μικρό μέρος το κάλυψε η ίδια από τα έσοδα του πάρκινγκ (υπαίθριος χώρος στάθμευσης αυτοκινήτων) που λειτουργεί στον πρώην θερινό κινηματογράφο «.....».

γ) Το προσωπικό της εισόδημα για το έτος 2022 ανήλθε στο ποσό των 23.205,39 € πλέον του ποσού των 27.384,00 €, το οποίο έλαβε άπαξ ως αποζημίωση κατόπιν της απόλυσής της μετά από 38 χρόνια εργασίας σε συγκεκριμένη επιχείρηση, διότι κατέθεσε τα χαρτιά της για συνταξιοδότηση προς το τέλος του 2022. Το δε προσωπικό της εισόδημα για το έτος 2023 ανήλθε στο ποσό των 18.732,84 €.

δ) Οι διαθέσιμες αποταμιεύσεις της ανέρχονται στο ποσό των 5.500,00 € περίπου.

ε) Στο πρόσωπό της και στο πρόσωπο της οικογένειάς της συντρέχουν ειδικοί λόγοι και ειδικότερα: i) Από τον 1ο της γάμο έχει δύο παιδιά, η μεγάλη της κόρη, ηλικίας 24 ετών, έχει μόλις τελειώσει το Πανεπιστήμιο και ο υιός της, ηλικίας 21 ετών, σπουδάζει εκτός Αθηνών, ο οποίος διέκοψε ήδη τις σπουδές του, προκειμένου να εργαστεί και να αρχίσει να έχει δικό του εισόδημα, καθώς επίσης και ο σύζυγός της έχει από τον προηγούμενο γάμο του ένα παιδί, το οποίο μόλις τελείωσε τις σπουδές του εκτός Αθηνών και ετοιμάζεται για μεταπτυχιακό. ii) Η κόρη της από την ηλικία των 8 ετών μέχρι σήμερα, που διανύει το 24ο έτος της ηλικίας της, (πλην μιας μεταβατικής περιόδου) λαμβάνει αντιεπιληπτική αγωγή, γεγονός που συνεπάγεται πλήθος ακριβών εξετάσεων. iii) Δεν έχει στην κυριότητά της άλλη ιδιόκτητη κατοικία και για το λόγο αυτό μισθώνει κατοικία στον δεδομένου ότι μέχρι πρότινος κατοικούσε στον Αττικής και με την εκτόξευση των ενοικίων αναγκάστηκε να μετακομίσει. iv) Προέβη σε αφαίρεση θυρεοειδούς το έτος 2022 και έχει πρόβλημα με τη φωνή της μέχρι και σήμερα, 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 τη φτάσει στο 70%.

στ) Το ετήσιο εισόδημά της έχει ήδη δαπανηθεί ως εξής: i) Για λογαριασμούς ΔΕΗ, ΕΥΔΑΠ, τηλέφωνο 2.000,00 €, ii) για τρόφιμα κατ' εκτίμηση 4.000,00 €, iii) για έξοδα στέγασης (καταβάλλει μίσθωμα για την ίδια και μέχρι πρότινος για τον υιό της που σπούδαζε εκτός Αθηνών) 7.280,00 €, iv) για ιατρικές δαπάνες 3.500,00 €, v) για λοιπά έξοδα (Ι.Χ. έτους 1997, ασφάλιστρα, κ.λπ.) 4.000,00 €.

Από τα παραπάνω προκύπτει το ανεπαρκές των εισοδημάτων της που απομένουν για την πληρωμή του υπό κρίση ΕΝΦΙΑ.

- 2.) Μη νόμιμη η επιβολή φόρου επί περιουσίας, στην οποία έχουν επιβληθεί δεσμεύσεις από τη Διοίκηση σε τέτοιο βαθμό, ώστε να έχει καταστεί αδύνατη η κατά προορισμό χρήση της από το φορολογούμενο πρόσωπο. Αντίθεση με το Σύνταγμα και την ΕΣΔΑ.

Η χρήση του ως άνω ακινήτου (θερινός κινηματογράφος, 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. Εξάλλου, υπό τη δέσμευση αυτή το ακίνητο δεν είναι αξιοποιήσιμο.

- 3.) Εσφαλμένος προσδιορισμός της αξίας του ακινήτου της με βάση τον αντικειμενικό προσδιορισμό, καθώς στην περίπτωση της έχουν καθοριστεί πλασματικές αξίες που απέχουν ουσιωδώς από τις αγοραίες. Δυνατή η αμφισβήτηση της κατ' αντικειμενικό προσδιορισμό αξίας των ακινήτων, καθώς ο προσδιορισμός της αξίας με βάση το ν. 1249/1982 δε γίνεται κατ' αμάχητο τεκμήριο. Αίτημα νέου προσδιορισμού.
- 4.) Η υπέρμετρη αύξηση της αντικειμενικής αξίας ενός ήδη δεσμευμένου ακινήτου και του εξ αυτής προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας την οδηγεί μετά βεβαιότητας σε αδυναμία πληρωμής και απώλεια περιουσίας. Αντίθεση στις αρχές της αναλογικότητας και προστασίας της περιουσίας.

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 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 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.

- 5.) Μη νόμιμη προσαύξηση του συνολικού ΕΝΦΙΑ. Αντίθετη με το Σύνταγμα η διπλή φορολόγηση επί ίδιας φορολογητέας ύλης. Παράβαση της αρχής της φορολογικής ισότητας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1 και 4 ν. 4223/2013, όπως ίσχυαν για το έτος 2024 και συγκεκριμένα κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης: «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 2024 και συγκεκριμένα κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης), 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 01.01.2024 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ έτους 2024): «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 01.01.2024 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ έτους 2024): «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.»

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με τον πρώτο 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 (με ΑΤΑΚ), δεν της αποφέρει κανένα εισόδημα, καθώς εξακολουθεί να το παραχωρεί στον αδελφό της, χωρίς να λαμβάνει κάποιο μίσθωμα, διότι διέμενε μαζί με την ηλικιωμένη μητέρα της, ώστε να της παρέχει ο ίδιος φροντίδα μέχρι το θάνατό της στις αρχές του 2023. Για τους ίδιους λόγους δε λαμβάνει κανένα μίσθωμα για το ακίνητό της με ΑΤΑΚ(αποθήκη υπογείου επιφάνειας 10,50 τ.μ., που βρίσκεται στην ίδια ως άνω πολυκατοικία στονΑττικής). 2.) Για τον ΕΝΦΙΑ έτους 2022 και 2023 ο αδελφός της κατέβαλε για λογαριασμό της από δικές του αποταμιεύσεις το μεγαλύτερο μέρος του φόρου από τα δικά του χρήματα και ένα μικρό μέρος το κάλυψε η ίδια από τα έσοδα του πάρκινγκ (υπαίθριος χώρος στάθμευσης αυτοκινήτων) που λειτουργεί στον πρώην θερινό κινηματογράφο «.....». 3.) Το προσωπικό της εισόδημα για το έτος 2022 ανήλθε στο ποσό των 23.205,39 € πλέον του ποσού των 27.384,00 €, το οποίο έλαβε άπαξ ως αποζημίωση κατόπιν της απόλυσής της μετά από 38 χρόνια εργασίας σε συγκεκριμένη επιχείρηση, διότι κατέθεσε τα χαρτιά της για συνταξιοδότηση προς το τέλος του 2022. Το δε προσωπικό της εισόδημα για το έτος 2023 ανήλθε στο ποσό των 18.732,84 €. 4.) Οι διαθέσιμες αποταμιεύσεις της ανέρχονται στο ποσό των 5.500,00 € περίπου. 5.) 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 24 ετών, έχει μόλις τελειώσει το Πανεπιστήμιο και ο υιός της, ηλικίας 21 ετών, σπουδάζει εκτός Αθηνών, ο οποίος διέκοψε ήδη τις σπουδές του, προκειμένου να εργαστεί και να αρχίσει να έχει δικό του εισόδημα, καθώς επίσης και ο σύζυγός της έχει από τον προηγούμενο γάμο του ένα παιδί, το οποίο μόλις τελείωσε τις σπουδές του εκτός Αθηνών και ετοιμάζεται για μεταπτυχιακό. β) Η κόρη της από την ηλικία των 8 ετών μέχρι σήμερα, που διανύει το 24ο έτος της ηλικίας της, (πλην μιας μεταβατικής περιόδου) λαμβάνει αγωγή, γεγονός που συνεπάγεται πλήθος ακριβών εξετάσεων. γ) Δεν έχει στην κυριότητά της άλλη ιδιόκτητη κατοικία και για το λόγο αυτό μισθώνει κατοικία στον, δεδομένου ότι μέχρι πρότινος κατοικούσε στον Αττικής και με την εκτόξευση των ενοικίων αναγκάστηκε να μετακομίσει. δ) Προέβη σε αφαίρεση το έτος 2022 και

έχει πρόβλημα με τη φωνή της μέχρι και σήμερα, 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 τη φτάσει στο 70%. 6.) 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 μέχρι πρότινος για τον υιό της που σπούδαζε εκτός Αθηνών) 7.280,00 €, δ) για ιατρικές δαπάνες 3.500,00 €, ε) για λοιπά έξοδα (Ι.Χ. έτους 1997, ασφάλιστρα, κ.λπ.) 4.000,00 €. Από τα παραπάνω προκύπτει το ανεπαρκές των εισοδημάτων της που απομένουν για την πληρωμή του υπό κρίση ΕΝΦΙΑ.

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

α) Το συνολικό εισόδημά της για το φορολογικό έτος 2023 ανήλθε στο ποσό των 18.664,92 € (όπως προκύπτει από την πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου του Κέντρου Φορολογικών Διαδικασιών και Εξυπηρέτησης (ΚΕΦΟΔΕ) με αριθμό δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ)/9.9.2024 και αριθμό ειδοποίησης/9.9.2024), 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 2023 (43.114,51 € = 15.359,49 € συνολικό δηλωθέν εισόδημα + 27.755,02 € καθαρά κέρδη από συμμετοχή σε νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία), όπως αυτό προκύπτει από την ίδια αυτή πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΦΕφπ φορολογικού έτους 2023.

β) Με δεδομένο το συνολικό αυτό εισόδημά της για το φορολογικό έτος 2023 (ύψους 18.664,92 € + [15.359,49 € + 27.755,02 €] = 61.779,43 €) και τη συνολική αξία της ακίνητης περιουσίας της κατά την 01.01.2024 (ύψους 1.126.277,15 €, σύμφωνα με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη) δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι η προσφεύγουσα δε διαθέτει φοροδοτική ικανότητα, ώστε να μπορεί να συνεισφέρει στα κοινά βάρη (κατά το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος) και συγκεκριμένα, εν προκειμένω, να ανταποκριθεί στην υπό κρίση υποχρέωσή της καταβολής του ΕΝΦΙΑ έτους 2024 ύψους 10.059,95 €, χωρίς να τεθεί σε διακινδύνευση κάποιο από τα απαραίτητα για τη διαβίωσή της στοιχεία (στέγαση, διατροφή) ή η υγεία η δική της και της κόρης της (ακόμα κι αν είχε προσκομίσει αποδεικτικά μέσα, από τα οποία να τεκμηριώνεται επαρκώς (πλήρης απόδειξη) το γεγονός ότι μέρος του εισοδήματος που απέκτησε εντός του 2023 δαπανήθηκε για εξόφληση λογαριασμών ηλεκτρικού ρεύματος, νερού και τηλεφώνου (2.000,00 €), αγορά τροφίμων (4.000,00 € κατ' εκτίμηση), στέγαση (ενοίκιο της ίδιας και μέχρι πρότινος του υιού της, που σπούδαζε εκτός Αθηνών, 7.280,00 €), ιατρικές δαπάνες (3.500,00 €) και λοιπά έξοδα (ΙΧ έτους 1997, ασφάλιστρα, κ.λπ., 4.000,00 €), ήτοι για κάλυψη των βασικών-στοιχειωδών αναγκών της στέγασης, διατροφής και υγείας και των αναγκών της για μετακίνηση), και ότι συνεπώς πρέπει είτε να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη είτε να αναπροσαρμοστεί η σχετική φορολογική της υποχρέωση ανάλογα με τις πραγματικές οικονομικές της δυνάμεις και σε κάθε περίπτωση στο ύψος των 2.348,02 €, ήτοι του ΕΝΦΙΑ που κατέβαλλε μέχρι και το 2021.

γ) 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 01.01.2024 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ έτους 2024)), ενώ παράλληλα και όπως κρίθηκε (πλειοψηφία 17-2) με την υπ' αριθμ. 532/2015 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 11 της απόφασης) για την περίπτωση του φόρου ακίνητης περιουσίας (ΦΑΠ), η μη συνεκτίμηση, κατά την επιβολή του φόρου, της ύπαρξης ή μη εισοδήματος από το βαρυνόμενο ακίνητο **δε συνιστά, μόνη αυτή**, παράβαση της συνταγματικής αρχής της ίσης, αναλόγως της φοροδοτικής ικανότητας εκάστου, επιβάρυνσης (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 πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τους δεύτερο και τρίτο λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 ν. 4223/2013, όπως ίσχυαν κατά την 01.01.2024 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ έτους 2024): **«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 Επιφάνειας (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 οικοπέδο, 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, απομειώνεται 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, 2023 και 2024** 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 χαρακτηρισθεί 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 1^{ης} 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 οικόπεδου, 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, 2023 και 2024** 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 01.01.2024 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ έτους 2024): «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, για τον προσδιορισμό του ΕΝΦΙΑ η Διοίκηση υποχρεούται, σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 4 ν. 4223/2013 (όπως ίσχυαν κατά την 01.01.2024 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ έτους 2024)), 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, με το **δεύτερο** λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι η επιβολή φόρου επί περιουσίας, στην οποία έχουν επιβληθεί δεσμεύσεις από τη Διοίκηση σε τέτοιο βαθμό, ώστε να έχει καταστεί αδύνατη η κατά προορισμό χρήση της από το φορολογούμενο πρόσωπο, είναι μη νόμιμη και συγκεκριμένα αντίθετη με το Σύνταγμα και την ΕΣΔΑ, ειδικότερα δε ότι:

α) Η χρήση του ως άνω ακινήτου της με ΑΤΑΚ (θερινός κινηματογράφος, 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, 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 και εξάλλου υπό τη δέσμευση αυτή το ακίνητο δεν είναι αξιοποιήσιμο.

β) Για να αξιοποιηθεί το ακίνητό της, δηλαδή να ξαναλειτουργήσει θερινός κινηματογράφος σε μια αστική περιοχή, όπως το, θα πρέπει να ληφθούν υπόψη πολύ σοβαρά τα γεγονότα της όχλησης των γειτονικών σπιτιών, καθώς τα τελευταία χρόνια η περιοχή αυτή έχει πυκνοκατοικηθεί και είναι εντελώς διαφορετικό να λειτουργεί ο θερινός κινηματογράφος με άκτιστα οικόπεδα δίπλα σε αυτόν και εντελώς διαφορετικό με κτισμένες πολυκατοικίες. Στην πράξη δηλαδή οι ώρες λειτουργίας του θερινού κινηματογράφου, επειδή τους καλοκαιρινούς μήνες νυχτώνει αργά, θα είχαν ως αποτέλεσμα η απογευματινή προβολή να ξεκινάει στις 20:45 και η βραδινή στις 22:50, οπότε μετά της 24:00 είναι βέβαιο ότι θα ακούγονται από τα μπαλκόνια των γειτονικών κατοικιών φασαρίες, οι ένοικοι ή ιδιοκτήτες ή θα ανάβουν φώτα ή θα φωνάζουν «κλείστε τη φωνή», γεγονός που δεν επιτρέπει στο θεατή να παρακολουθεί ανεμπόδιστα και ευχάριστα την ταινία της επιλογής του. Ο χρόνος λειτουργίας είναι το πολύ για 3 μήνες και προφανώς δεν μπορεί να αποφέρει τέτοια έσοδα, ώστε να την καλύψει για τους υπόλοιπους 9 μήνες που δε θα είναι σε λειτουργία.

γ) Εξάλλου, σ' ό,τι αφορά στα μηνιαία έξοδα, η λειτουργία ενός θερινού κινηματογράφου προϋποθέτει κατ' ελάχιστον 6-7 υπαλλήλους (ταμείο, μπαρ, μηχανοστάσιο, φουαγιέ, καθαρίστρια), διότι πρόκειται για καθημερινή εργασία, συνεπώς πρέπει να υπάρχουν οι απαραίτητες βάρδιες και ρεπό, καθώς επίσης και ένα υπέρογκο ποσό για το ρεύμα που απαιτείται για την λειτουργία του.

δ) Τέλος, θα πρέπει να δαπανηθούν πολύ μεγάλα ποσά (περίπου 800.000,00 €, σύμφωνα με την αναρτημένη πινακίδα για τη λειτουργική αποκατάσταση του θερινού κινηματογράφου «.....» του Δήμου), για την αποκατάσταση (επισκευή των κτισμάτων (83,00 τ.μ.), του φουαγιέ, του μηχανοστασίου, της οθόνης, των τουαλετών), καθώς έχουν περάσει 34 χρόνια από τότε που έπαψε τη λειτουργία του ως θερινός κινηματογράφος χωρίς καμιά απολύτως επισκευή.

Συνεπώς, αποδεικνύεται ότι δεν υπάρχει καμιά δυνατότητα οικονομικής εκμετάλλευσης του εν λόγω χώρου είτε ως θερινού κινηματογράφου είτε κατά τον προορισμό του ως οικοπέδου εντός σχεδίου πόλης.

Επειδή, με τον **τρίτο** λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι ο προσδιορισμός της αξίας του ακινήτου της με βάση τον αντικειμενικό προσδιορισμό είναι εσφαλμένος, καθώς στην περίπτωση της έχουν καθοριστεί πλασματικές αξίες που απέχουν ουσιωδώς από τις αγοραίες, είναι δε δυνατή η αμφισβήτηση της κατ' αντικειμενικό προσδιορισμό αξίας των ακινήτων, καθώς ο προσδιορισμός της αξίας με βάση το ν. 1249/1982 δε γίνεται κατ' αμάχητο τεκμήριο, και επομένως υποβάλλει αίτημα νέου προσδιορισμού, επικαλείται δε και προσκομίζει συναφώς την από 01.10.2023 έκθεση εκτίμησης της αγοραίας αξίας του υπό κρίση ακινήτου της από τον πολιτικό μηχανικό - πιστοποιημένο εκτιμητή, σύμφωνα με την οποία η αγοραία αξία του ακινήτου είναι 80.000,00 €.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν εν μέρει ως νόμω αβάσιμοι και εν μέρει ως ουσία αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί:

α) Σ' ό,τι αφορά στο κτίσμα που περιλαμβάνεται στον ως άνω ΑΤΑΚ, κατά τον υπολογισμό του ΕΝΦΙΑ έτους 2024 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. 1129485/479/Γ0013/ΠΟΛ.1310/3.12.1996 απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών (όπως ίσχυε κατά την 01.01.2024 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ έτους 2024)), 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 (01.01.2024)), που σημαίνει ότι ο καταρχήν ισχύων κύριος ΕΝΦΙΑ έτους 2024 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».

γ) Εξάλλου, η προσκομισθείσα από την προσφεύγουσα αποδεικτικώς από 01.10.2023 έκθεση εκτίμησης της αγοραίας αξίας του υπό κρίση ακινήτου της από τον πολιτικό μηχανικό - πιστοποιημένο εκτιμητή δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι τεκμηριώνει με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) την επικαλούμενη από την ίδια, αφιστάμενη (διαφορετική, εν προκειμένω δε χαμηλότερη) της αντικειμενικής, πραγματική-αγοραία αξία του εν λόγω ακινήτου για το κρίσιμο έτος 2024, αφού:

(i) Ως γνωστόν, όλες οι εκτιμήσεις είναι επαγγελματικές απόψεις σε δηλωμένη βάση, σε συνδυασμό με οποιεσδήποτε κατάλληλες παραδοχές ή ειδικές υποθέσεις. Η εκτίμηση δεν είναι ένα γεγονός· είναι ένας υπολογισμός. Ο βαθμός της υποκειμενικότητας αναπόφευκτα θα ποικίλλει από περίπτωση σε περίπτωση, όπως και ο βαθμός βεβαιότητας, ή πιθανότητας, ότι η γνώμη του εκτιμητή της αγοραίας αξίας θα συνέπιπτε ακριβώς με την τιμή που θα είχε επιτευχθεί σε μια πραγματική πώληση κατά την ημερομηνία εκτίμησης.

Συναφώς είναι χαρακτηριστικές οι υποκειμενικές εκτιμήσεις-απόψεις του ως άνω εκτιμητή στη σελ. 8 της έκθεσης, όπου αναφέρεται ρητά ότι: «*Η λειτουργία του χώρου με την αρχική του χρήση, αυτή του θερινού κινηματογράφου, **δεν κρίνεται** ως επικερδής (γι' αυτό και εγκαταλείφθηκε), καθώς η διαρρύθμιση του διαθέσιμου χώρου προβολής δεν επιτρέπει την ανάπτυξη **επαρκούς** αριθμού τραπεζοκαθισμάτων [...]*».

(ii) Στη σελ. 6 της έκθεσης αναφέρεται ρητά ότι (υπ' αριθμ. 4) : «*Η παρούσα έκθεση έχει συνταχθεί βάσει στοιχείων που δόθηκαν με ευθύνη των ενδιαφερομένων. Κατά συνέπεια, διατηρούμε το δικαίωμα αναθεώρησής τους σε περίπτωση που μας παρασχεθούν νεώτερα στοιχεία. Εάν κάποια από τα στοιχεία που μας παρασχέθηκαν και στα οποία βασίστηκε η εν λόγω εκτίμηση αποδειχθούν σε μεταγενέστερη φάση ανακριβή, η εκτιμηθείσα αξία ενδέχεται να αναθεωρηθεί*».

(iii) Με την προαναφερθείσα υπ' αριθμ. 20768/4198/9.7.1997 (ΦΕΚ Δ' 648/25.7.1997) απόφαση του Υπουργού Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημοσίων Έργων χαρακτηρίστηκε ως «διατηρητέα» η **χρήση** του υπό κρίση ακινήτου, όχι όμως και τα κτίσματα εντός αυτού (όπως εσφαλμένα υπολαμβάνεται στην έκθεση (βλ. σελ. 8 αυτής)), τα οποία επομένως μπορούν καταρχήν να κατεδαφιστούν.

(iv) Η εκτίμηση βασίστηκε στην παραδοχή ότι το υπό κρίση ακίνητο θα χρησιμοποιηθεί ως υπαίθριος χώρος στάθμευσης αυτοκινήτων και όχι καταρχήν ως θερινός κινηματογράφος, κατά τη διατηρητέα του χρήση.

Επειδή συνεπώς η ως άνω προσκομισθείσα αποδεικτικώς έκθεση χαρακτηρίζεται σε μεγάλο βαθμό από το στοιχείο της υποκειμενικότητας και εν μέρει και από το στοιχείο της αβεβαιότητας, ενώ εξάλλου οι ως άνω υπό (γ.iii) και (γ.iv) παραδοχές δεν είναι ακριβείς, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι με αυτήν τεκμηριώνεται με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) η επικαλούμενη από την προσφεύγουσα, αφιστάμενη (διαφορετική, εν προκειμένω δε χαμηλότερη) της αντικειμενικής, πραγματική-αγοραία αξία του εν λόγω ακινήτου για το κρίσιμο έτος 2024.

Για τους λόγους αυτούς, οι δεύτερος και τρίτος λόγοι της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθούν εν μέρει ως νόμω και εν μέρει ως ουσία αβάσιμοι, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση.

Ως προς τον τέταρτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 1 του Συντάγματος, όπως ίσχυαν κατά την 01.01.2024 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ έτους 2024): «Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως απόμου 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 προκληθησόμενη στον διοικούμενο (φορολογούμενο) βλάβη (εν στενή εννοία (*stricto sensu*) αναλογικότητα).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 παρ. 1 και 2 εδ. α' του Συντάγματος, όπως ίσχυαν κατά την 01.01.2024 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ έτους 2024): «1. Η ιδιοκτησία τελεί υπό την προστασία του Κράτους, τα δικαιώματα όμως που απορρέουν από αυτή δεν μπορούν να ασκούνται σε βάρος του γενικού συμφέροντος. 2. Κανένας δεν στερείται την ιδιοκτησία του, παρά μόνο για δημόσια ωφέλεια που έχει αποδειχθεί με τον προσήκοντα τρόπο, όταν και όπως ο νόμος ορίζει, και πάντοτε αφού προηγηθεί πλήρης αποζημίωση, που να ανταποκρίνεται στην αξία την οποία είχε το απαλλοτριούμενο κατά το χρόνο της συζήτησης στο δικαστήριο για τον προσωρινό προσδιορισμό της αποζημίωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της Σύμβασης για την προάσπιση των δικαιωμάτων του ανθρώπου και των θεμελιωδών ελευθεριών («Ευρωπαϊκή Σύμβαση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου», ΕΣΔΑ), όπως ίσχυαν κατά την 01.01.2024 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ έτους 2024): «Παν φυσικόν ή νομικόν πρόσωπον δικαιούται σεβασμού της περιουσίας του. Ουδείς δύναται να στερηθή της ιδιοκτησίας αυτού ειμή διά λόγους δημοσίας ωφελείας και υπό τους προβλεπομένους, υπό του νόμου και των γενικών αρχών του διεθνούς δικαίου, όρους. Αι προαναφερθείσαι διατάξεις δεν θίγουν το δικαίωμα παντός κράτους όπως θέση εν ισχύι νόμους ους ήθελε κρίνει αναγκαίον προς ρύθμισιν της χρήσεως αγαθών συμφώνως προς το δημόσιον συμφέρον ή προς εξασφάλισιν της καταβολής φόρων ή άλλων εισφορών ή προστίμων.»

Επειδή, με τον τέταρτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι εν προκειμένω παραβιάζονται οι αρχές της αναλογικότητας και της προστασίας

της περιουσίας 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 (18.664,92 €) και του συνολικού οικογενειακού εισοδήματος ([15.359,49 € + 27.755,02 €] + 18.664,92 € = 61.779,43 €), όπως αμφότερα προκύπτουν από την πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕΦΠ) φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου του Κέντρου Φορολογικών Διαδικασιών και Εξυπηρέτησης (ΚΕΦΟΔΕ) με αριθμό δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕΦΠ)/9.9.2024 και αριθμό ειδοποίησης/9.9.2024, 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 τέταρτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος.

Ως προς τον πέμπτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με τον πέμπτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι η προσαύξηση του συνολικού ΕΝΦΙΑ είναι μη νόμιμη και ειδικότερα αντίθετη με το Σύνταγμα και συγκεκριμένα την αρχή της φορολογικής ισότητας, αφού πρόκειται για διπλή φορολόγηση επί ίδιας φορολογητέας ύλης, ειδικότερα δε ότι:

α) Από τις διατάξεις των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος απορρέει η αρχή της απαγόρευσης της διπλής φορολογίας, δηλαδή της φορολόγησης της ίδιας φορολογητέας ύλης σε βάρος του ιδίου προσώπου για την ίδια αιτία (.....), δεδομένου ότι η διπλή φορολόγηση της ίδιας φορολογητέας ύλης επί της αυτής νομικής βάσης συνεπάγεται ανισότητα των φορολογουμένων στη συμμετοχή στα δημόσια βάρη, κατά παράβαση της αρχής της φορολογικής ισότητας που καθιερώνεται από την διάταξη του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος.

β) Στην προκειμένη περίπτωση, επειδή η φορολογητέα αξία της ακίνητης περιουσίας της ανέρχεται σε 1.126.277,15 €, της επιβλήθηκε κύριος ΕΝΦΙΑ 8.383,29 € και συμπληρωματικός ΕΝΦΙΑ 1.676,66 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 Ενότητα Γ' ν. 4223/2013. Πρόκειται για διπλή φορολόγηση, αφού καταβάλλει φόρο για τα ίδια ακίνητά της μία φορά επί της φορολογητέας αξίας ενός εκάστου και μία φορά επί της συνολικής αξίας της περιουσίας της, παραβιαζόμενη έτσι της αρχής της φορολογικής ισότητας, πολλώ μάλλον που το αφορολόγητο όριο και το ύψος των συντελεστών της προσαύξησης δε συνδέονται με τη φοροδοτική ικανότητα των υποκειμένων του φόρου.

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

α) Σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς της, ο ΕΝΦΙΑ που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 4 ενότητα Γ' ν. 4223/2013 (όπως ίσχυαν κατά την 01.01.2024 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ έτους 2024)) δεν αποτελεί ξεχωριστό, αυτοτελή φόρο,

αλλά τμήμα της συνολικής επιβάρυνσης του (κύριου) ΕΝΦΙΑ και, ειδικότερα, στοιχείο επαύξησης της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης με κριτήριο τη φοροδοτική ικανότητα του υποκείμενου στο φόρο, η οποία προκύπτει με βάση τη συνολική αξία ανά εμπράγματο δικαίωμα επί εκάστου ακινήτου, και κατ' ακολουθίαν δεν τίθεται θέμα διπλής φορολόγησης. Η διαμόρφωση δε του συστήματος του ΕΝΦΙΑ με πρόβλεψη κύριου φόρου επί των κτισμάτων (άρθρο 4 ενότητα Α'), κύριου φόρου επί των οικοπέδων/γηπέδων (άρθρο 4 ενότητα Β') και, υπό προϋποθέσεις, επαύξησης φόρου ανά εμπράγματο δικαίωμα επί εκάστου ακινήτου (άρθρο 4 ενότητα Γ') είναι επιτρεπτή κατά το Σύνταγμα, δεδομένης της ευρείας ευχέρειας που παρέχεται στο φορολογικό νομοθέτη να διαμορφώνει κατά την κρίση του το ισχύον φορολογικό σύστημα, στο πλαίσιο των ισχυουσών συνταγματικών διατάξεων.

β) Εξάλλου, με τη θέσπιση του ΕΝΦΙΑ ο νομοθέτης θέλησε να φορολογήσει την κατοχή ακίνητης περιουσίας ως φορολογητέας ύλης διαφορετικής από το εισόδημα -επιτρεπτός 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 των φυσικών προσώπων για σκοπούς ΕΝΦΙΑ έτους 2024**, σύμφωνα με τη ρητή σχετική αναφορά της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 4 ενότητα Δ' στ. α' ν. 4223/2013 (όπως ίσχυε κατά την 01.01.2024 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ έτους 2024)).

Για τους λόγους αυτούς, ο πέμπτος 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 20.5.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της-....., ΑΦΜ, **και την επικύρωση** της πράξης διοικητικού προσδιορισμού ΕΝΦΙΑ έτους 2024 του Διοικητή της ΑΑΔΕ με αριθμό δήλωσης ΕΝΦΙΑ/2024 και αριθμό ειδοποίησης231017_en_/7.4.2024.

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

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

ΕΝΦΙΑ έτους 2024 συνολικού ποσού 10.059,95 €.

Έτος 2024:

ΕΝΦΙΑ έτους 2024: 10.059,95 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΕΝΦΙΑ έτους 2024 του Διοικητή της ΑΑΔΕ με αριθμό δήλωσης ΕΝΦΙΑ/2024 και αριθμό ειδοποίησης/7.4.2024.

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.