



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 25.07.2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Αριθμός απόφασης: 2673

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 10440 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 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/Τ.Β' /25.11.2022).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ Τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 03.04.2025 και αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «....., και τον διακριτικό τίτλο «....., η οποία εδρεύει στην Αθήνα, επί της οδού, νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά της από 09.03.2025 και με αριθ. ειδοποίησης (αριθ. δηλ., αριθ. χρημ. κατ.) Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού φόρου ν.4223/2013 (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) έτους 2025 του Διοικητή της ΑΑΔΕ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την εις την ανωτέρω παράγραφο 4 προσβαλλόμενη πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού φόρου ν.4223/2013 (ΕΝ.Φ.Ι.Α.), της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.

6. Την από 10.04.2025 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του Κέντρου Φορολογίας Κεφαλαίου Αττικής.

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

Επί της από **03.04.2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... – και τον διακριτικό τίτλο «..... », με Α.Φ.Μ., νομίμως εκπροσωπούμενης, 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 από 09.03.2025 και με αριθμό ειδοποίησης (αριθ. δηλ., αριθ. χρημ. κατ.) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου ν. 4223/2013 (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) έτους 2025 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ιδιοκτησίας ακινήτων ποσού 29.795,55 ευρώ, πλέον συμπληρωματικός φόρος ποσού 210.361,35 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ΕΝ.Φ.Ι.Α. **240.156,90 ευρώ**.

Ο ως άνω φόρος επιβλήθηκε επί ακινήτων τα οποία η προσφεύγουσα εταιρεία μίσθωσε κατόπιν διενέργειας δημοσίου διεθνούς πλειοδοτικού διαγωνισμού. Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα εταιρεία εκμίσθωσε έκταση 326,395 στρεμμάτων, κείμενη Αττικής μετά των επ' αυτής υφιστάμενων τουριστικών εγκαταστάσεων, κυριότητας του Ε.Ο.Τ. και ήδη υπό την διαχείριση της (πρώην) δυνάμει της υπ' αριθ. σύμβασης μίσθωσης ακινήτου της συμβολαιογράφου Περιστερίου, όπως τροποποιήθηκε με την υπ' αριθ. μισθωτική σύμβαση της συμβολαιογράφου Αθηνών , συμπληρώθηκε με την μισθωτική σύμβαση και τροποποιήθηκε με την υπ' αριθ. σύμβαση της ίδιας ως άνω συμβολαιογράφου.

Η ως άνω έκταση παραχωρήθηκε και περιήλθε από τον ΕΟΤ, χωρίς αντάλλαγμα κατά πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή στην εταιρεία «..... με την αριθ. (ΦΕΚ Β/.....) κοινή υπουργική απόφαση. Η εν λόγω κοινή υπουργική απόφαση μετεγγράφη στις 23.10.2014 στον τόμο με αριθ. στα Βιβλία Μετεγγραφών του Υποθηκοφυλακείου

Ακολούθως, η κυριότητα της εν λόγω έκτασης περιήλθε στην εταιρεία (.....). η οποία απορρόφησε την εταιρεία «.....» δυνάμει των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 24 του ν.4321/2015, και κατ' εξουσιοδότηση της ανωτέρω διάταξης εκδόθηκε η με αριθ./15.04.2015 (ΦΕΚ Β) κοινή απόφαση αφενός του Υπουργού Οικονομίας, Υποδομών, Ναυτιλίας και Τουρισμού και αφετέρου της Αναπληρώτριας Υπουργού Οικονομικών. Η ως άνω ΚΥΑ μετεγγράφη στις 19.05.2015 στον Τόμο με αριθ. στα Βιβλία Μετεγγραφών του Υποθηκοφυλακείου, λόγω δε του διαπιστωτικού χαρακτήρα της κατά τα ανωτέρω μεταγραφής, η κυριότητα της υπό κρίση έκτασης θεωρείται ότι περιήλθε στην απορροφώσα εταιρεία στις 21.03.2015, ημερομηνία δημοσίευσης του ν.4321/2015 (ΦΕΚ Α' 32).

Η προσφεύγουσα ανώνυμη εταιρεία με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου ν.4223/2013, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Οι διατάξεις της παρ. 2 περ. ί και της παρ. 7 του άρθρου 2 του ν.4223/2013 είναι αντίθετες προς το Σύνταγμα καθώς αντίκεινται στις αρχές της ισότητας, της αναλογικότητας και της οικονομικής ελευθερίας.
- Είναι παράνομη η επιβολή συμπληρωματικού ΕΝ.Φ.Ι.Α. ύψους 210.361,35 ευρώ.

- Ο καταλογισθείς σε βάρος της ΕΝ.Φ.Ι.Α. είναι μη νόμιμος, ως ερειδόμενος στην εν προκειμένω ανίσχυρη με αριθ. 1020562/486/00ΤΥ/Δ' /27.02.2007 απόφαση των Υφυπουργών Οικονομίας και Οικονομικών (ΠΟΛ. 1033) περί αναπροσαρμογής τιμών εκκίνησης ελάχιστου κόστους οικοδομής, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των με οποιαδήποτε αιτία μεταβιβαζόμενων κτισμάτων ακινήτων με αντικειμενικά κριτήρια (ΦΕΚ Β' 268/28.2.2007).
- Σε κάθε περίπτωση η εταιρεία δεν είναι κάτοχος του συνόλου της μισθωθείσας έκτασης. Σύμφωνα με την αριθ. συμπληρωματική σύμβαση μίσθωσης εκμισθώθηκε προς την εταιρεία παρακείμενη προς την αρχικώς εκμισθωθείσα, έκταση εμβαδού 85.195 τ.μ., εκ των οποίων 46.895 τ.μ. ανήκουν κατά κυριότητα στον ΕΟΤ, τα υπόλοιπα δε 38.300 τ.μ. αποτελούν αιγιαλό, ο οποίος έχει χαρακτηρισθεί ως Τουριστικό Δημόσιο Κτήμα. Ωστόσο, η ακώλυτη και ελεύθερη χρήση της έκτασης αυτής, ουδέποτε της παραδόθηκε μέχρι σήμερα και ως εκ τούτου δεν θα έπρεπε να της έχει επιβληθεί φόρος ΕΝ.Φ.Ι.Α.
- Προς επίρρωση των ισχυρισμών της επισημαίνει την έκδοση της υπ' αριθ. Πράξης του τ. Εισαγγελέα του Αρείου Πάγου, κ.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 4223/2013 (Α' 287), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζονται τα εξής:

«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. Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. επιβάλλεται και στα εμπράγματα ή ενοχικά δικαιώματα της αποκλειστικής χρήσης θέσης στάθμευσης, βοηθητικού χώρου και κολυμβητικής δεξαμενής, που βρίσκονται σε κοινόκτητο τμήμα του ακινήτου και αποτελούν παρακολούθημα των παραπάνω εμπραγμάτων δικαιωμάτων. Εξαιρετικά, επιβάλλεται και στο δικαίωμα της νομής ή οιονεί νομής, της κατοχής, καθώς και στη δέσμευση δικαιωμάτων επί του ακινήτου από Ο.Τ.Α. σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 2.

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. [η παρ. 3 αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 40 ν. 4916/2022 (Α' 65), κατά δε το άρθρο 92 παρ. 4γ του αυτού νόμου ισχύει για τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. ετών 2022 και επομένων].

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. Η πραγματική κατάσταση του ακινήτου προκύπτει από την οριστική εγγραφή στο κτηματολογικό γραφείο. Αν δεν υπάρχει οριστική εγγραφή, λαμβάνονται υπόψη τα στοιχεία του ακινήτου, όπως προκύπτουν από τον τίτλο κτήσης. Αν δεν υπάρχει τίτλος κτήσης, λαμβάνονται υπόψη τα στοιχεία της πραγματικής κατάστασης του ακινήτου. Αν η πραγματική επιφάνεια του ακινήτου υπερβαίνει αυτή που αναγράφεται στην οριστική εγγραφή στο κτηματολογικό γραφείο ή στον τίτλο κτήσης ή στην άδεια οικοδομής ή έχει γίνει αλλαγή της χρήσης του

ακινήτου, λαμβάνεται υπόψη η πραγματική επιφάνεια και η πραγματική χρήση του ακινήτου. [...]

Επειδή, με τις διατάξεις του επόμενου άρθρου 2 του ίδιου ως άνω νόμου, όπως ισχύει, ορίζονται τα εξής:

«.. 2. Υποκείμενο του ΕΝ.Φ.Ι.Α. είναι και:

α) ζ) **Ο νομέας επίδικου ακινήτου.** Αν το ακίνητο εκκικηθεί με τελεσίδικη απόφαση, ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. που καταβλήθηκε δεν επιστρέφεται.

.....

ι) **Ο κάτοχος ακινήτου, πλην του Δημοσίου, που ανήκει στην ΕΤΑΔ ΑΕ και στην «Παράκτιο Αττικό Μέτωπο Α.Ε.», με τη συναίνεση των ως άνω εταιρειών και ανεξαρτήτως του τρόπου περιέλευσης σε αυτόν της κατοχής του ακινήτου. ...**

.....

7. Ο κύριος φόρος που αναλογεί σε ακίνητο των περιπτώσεων θ`, ι` και ιά της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού, **ισούται με το φόρο που αναλογεί στην πλήρη κυριότητα, χωρίς να οφείλεται τέτοιος φόρος από τον κύριο του ακινήτου.**

.....

8. Για την εφαρμογή του ΕΝ.Φ.Ι.Α. ακίνητα που δεν ιδιοχρησιμοποιούνται από το υποκείμενο του ΕΝ.Φ.Ι.Α θεωρούνται αυτά τα οποία εκμισθώνονται ή παραχωρούνται καθ` οιονδήποτε τρόπο σε τρίτο. Τα ακίνητα που δεν εμπίπτουν στο προηγούμενο εδάφιο θεωρούνται ιδιοχρησιμοποιούμενα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 4223/2013, όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει:

«Α. Υπολογισμός του κύριου φόρου για τα κτίσματα

1) Ο κύριος φόρος που αναλογεί στα δικαιώματα επί των κτισμάτων υπολογίζεται με βάση τη γεωγραφική θέση, την επιφάνεια, τη χρήση, την παλαιότητα, τον όροφο και τον αριθμό προσόψεων του κτίσματος.

Ειδικότερα:

α) Η γεωγραφική θέση του κτίσματος προσδιορίζει την τιμή ζώνης, στην οποία υπάγεται αυτό, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982 (Α' 43) και των αποφάσεων του Υπουργού Οικονομικών που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότησή του. Ανάλογα με την τιμή ζώνης που ισχύει την 1 η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας, γίνεται κατάταξη του κτίσματος σε αντίστοιχη φορολογική ζώνη (Φ.Ζ.). [...]

Β. 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, [...].

.....

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 (Α' 312), σύμφωνα με την κατωτέρω κλίμακα [...]

Ο φόρος υπολογίζεται στη συνολική αξία του 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 (Α' 58), 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. [...]

Δ. Συνολικός υπολογισμός κύριου φόρου:

... β. Ο κύριος φόρος των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων ισούται με το άθροισμα του κύριου φόρου κτισμάτων της Ενότητας Α' και του κύριου φόρου οικοπέδων και γηπέδων της Ενότητας Β'».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4223/2013, όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει:

«Υπολογισμός του συμπληρωματικού φόρου νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων

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.

2. Ο συμπληρωματικός ΕΝ.Φ.Ι.Α. υπολογίζεται στην αξία των δικαιωμάτων της παρ. 2 του άρθρου 1 με συντελεστή πέντε και μισό τοις χιλίοις (5,5%). Ειδικά, για τα ακίνητα τα οποία ιδιοχρησιμοποιούνται για την παραγωγή ή την άσκηση κάθε είδους επιχειρηματικής δραστηριότητας, ανεξαρτήτως αντικειμένου εργασιών, υπολογίζεται με συντελεστή ένα τοις χιλίοις (1%). Για τα Ν.Π.Δ.Δ. και τα Ν.Π.Ι.Δ. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, όπως ορίζονται στις περ. β), δ), ε), στ) και ζ) του άρθρου 3, ο συμπληρωματικός ΕΝ.Φ.Ι.Α. ισούται με τρία και μισό τοις χιλίοις (3,5%) επί της συνολικής αξίας των δικαιωμάτων της παρ. 2 του άρθρου 1 για τα ακίνητα που δεν ιδιοχρησιμοποιούν. Για τον υπολογισμό του συμπληρωματικού ΕΝ.Φ.Ι.Α. δεν συμπεριλαμβάνονται:

α) η αξία των δικαιωμάτων σε ακίνητα που απαλλάσσονται και κατά το μέρος της οριζόμενης απαλλαγής σύμφωνα με το άρθρο 3 και

β) η αξία των δικαιωμάτων σε ακίνητα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της περ. δ) της παρ. Β.1 και της περ. η) της παρ. Β.2 του άρθρου 4.

3. Κατά τα λοιπά, για τον υπολογισμό του συμπληρωματικού φόρου, εφαρμόζονται το τρίτο και τέταρτο εδάφιο της Ενότητας Ε' του άρθρου 4».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 4223/2013, όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζεται ότι:

«1) Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. προσδιορίζεται με πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου που εκδίδεται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με το άρθρο 31 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013, Α' 170). [Ο αριθμός «31» της παρ.1 αντικαταστάθηκε με τον αριθμό «32» με το άρθρο τρίτο υποπαρ. Γ. περ.6 Ν.4254/2014, ΦΕΚ Α 85/7.4.2014] [...]. 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. [...] 4) Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των άρθρων 4 και 5 του παρόντος».

Επειδή, χάριν κοινωνικής δικαιοσύνης και πραγμάτωσης του κοινωνικού κράτους δικαίου, ο Ν. 4223/2013 προβλέπει ορισμένες, περιοριστικά απαριθμούμενες, περιπτώσεις εκπώσεων και απαλλαγών από το φόρο, τόσο για τα υποκείμενα στο φόρο φυσικά πρόσωπα, όσο και για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες. Συγκεκριμένα, αναφορικά με τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, προβλέπει την απαλλαγή από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. εκείνων των ακινήτων που ανήκουν σε συγκεκριμένες κατηγορίες νομικών προσώπων (αρ. 3 παρ. 1), καθώς και την απαλλαγή των εμπραγμάτων δικαιωμάτων επί των ακινήτων, που τελούν υπό ειδικές συνθήκες, ασφαλώς απαριθμούμενες περιοριστικά στον νόμο (άρθρο 3 παρ. 2) (βλ. σχετικά και τις υπ' αριθ. 1163/2015 και 1248/2014 ΠΟΛ). Περαιτέρω, οι ανωτέρω διατάξεις ερμηνεύονται στενά και η περίπτωση της προσφεύγουσας δεν εμπίπτει σε αυτές.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ΚΦΔ, όπως ισχύει, ορίζεται ότι:

«Βάρος απόδειξης

Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, εν προκειμένω στην προσφεύγουσα εταιρεία εκμισθώθηκε κατόπιν διενέργειας δημοσίου διεθνούς πλειοδοτικού διαγωνισμού και σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2160/1993, έκταση 326.395 στρεμμάτων περίπου, κείμενη Αττικής μετά των επ' αυτής υφιστάμενων τουριστικών εγκαταστάσεων, κυριότητας του Ε.Ο.Τ. και υπό την διαχείριση της Ε.Τ.Α.Δ. Α.Ε. (πρώην Ε.Τ.Α. Α.Ε.) δυνάμει της υπ' αριθ. σύμβασης μίσθωσης ακινήτου της συμβολαιογράφου Περιστερίου, όπως τροποποιήθηκε με την υπ' αριθ. σύμβαση της συμβολαιογράφου Αθηνών, συμπληρώθηκε με την μισθωτική σύμβαση και εν συνεχεία τροποποιήθηκε με την υπ' αριθ. σύμβαση της ίδιας ως άνω συμβολαιογράφου.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία συμπεριέλαβε (δήλωσε) στα στοιχεία ακινήτων της (Ε9) τα υπό κρίση ακίνητα, σύμφωνα με την υπ' αριθ. ηλεκτρονική δήλωση στοιχείων ακινήτων, βάσει της οποίας και σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4223/2013 (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη. Συγκεκριμένα στο είδος εμπράγματος δικαιώματος, για τα εν λόγω ακίνητα, αναγράφεται ο κωδικός «12», ήτοι «Κατοχή ακινήτου, πλην του Δημοσίου, που ανήκει στην «.....» και στην «.....» με τη συναίνεση των Εταιρειών αυτών» και στη χρήση οικοπέδου/κτίσματος αναγράφεται ο κωδικός 4 «Ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτου για την παραγωγή ή την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας», ενώ στα στοιχεία γηπέδων συμπεριλαμβάνεται το γήπεδο επιφάνειας 46.895 τ.μ. και στη χρήση γηπέδου αναγράφεται ο κωδικός 4 «Ιδιοχρησιμοποίηση γηπέδου για την παραγωγή ή την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας».

Επειδή, η ως άνω μισθωμένη έκταση, κυριότητας του ΕΟΤ, παραχωρήθηκε και περιήλθε χωρίς αντάλλαγμα κατά πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή στην εταιρεία «.....» με την αριθ. 143/43399/04.09.2014 (ΦΕΚ Β 2424/11.09.2014) κοινή υπουργική απόφαση. Η εν λόγω κοινή υπουργική απόφαση μετεγγράφηκε στις 23.10.2014 στον τόμο με αριθ. στα Βιβλία Μετεγγραφών του Υποθηκοφυλακείου Ακολουθώντας, η κυριότητα της εν λόγω έκτασης περιήλθε στην εταιρεία «.....» (..... η οποία απορρόφησε την εταιρεία)

δυνάμει των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 24 του ν.4321/2015, και εκδόθηκε η με αριθ. 41082/15.04.2015 (ΦΕΚ Β 626/16.04.2015) κοινή απόφαση αφενός του Υπουργού Οικονομίας, Υποδομών, Ναυτιλίας και Τουρισμού και αφετέρου της Αναπληρώτριας Υπουργού Οικονομικών. Η ως άνω ΚΥΑ μετεγγράφη στις 19.05.2015 στον Τόμο με αριθ. στα Βιβλία Μετεγγραφών του Υποθηκοφυλακείου κερατέας, λόγω δε του διαπιστωτικού χαρακτήρα της κατά τα ανωτέρω μεταγραφής, η κυριότητα της υπό κρίση έκτασης θεωρείται ότι περιήλθε στην απορροφώσα εταιρεία στις 21.03.2015, ημερομηνία δημοσίευσης του ν.4321/2015 (ΦΕΚ Α' 32).

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου ν.4223/2013, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- I. Οι διατάξεις της παρ. 2 περ. Ι' και της παρ. 7 του άρθρου 2 του ν.4223/2013 αντίκεινται στο Σύνταγμα. Ειδικότερα, εν προκειμένω υφίσταται άνιση μεταχείριση καθώς είναι οι μοναδικοί μισθωτές στην επικράτεια, οι οποίοι, καίτοι καταβάλλουν μίσθωμα, και μάλιστα υψηλό, προκειμένου για την άσκηση της οικονομικής τους δραστηριότητας, υποχρεούνται, κατά προφανή εξαίρεση, στην καταβολή του υπό κρίση φόρου, υπό τις αυτές προϋποθέσεις με αυτούς που κατέχουν δικαίωμα κυριότητας επί της εκάστοτε έκτασης. Και τούτο, χωρίς να έχουν τη δυνατότητα οικονομικής εκμετάλλευσης του ακινήτου δια της εκμίσθωσής του, όπως τέτοια δυνατότητα έχουν όλοι οι ιδιοκτήτες ακινήτων, υποκείμενοι σε ΕΝ.Φ.Ι.Α. κατά κανόνα.
- II. Παράνομη επιβολή συμπληρωματικού ΕΝΦΙΑ ύψους 210.361,35 ευρώ.
- III. Ο καταλογισθείς εις βάρος της ΕΝΦΙΑ είναι μη νόμιμος, ως ερειδόμενος στην εν προκειμένω ανίσχυρη με αριθ. 1020562/486/00ΤΥ/Δ' /27.02.2007 απόφαση των Υφυπουργών Οικονομίας και Οικονομικών (ΠΟΛ.1033) περί αναπροσαρμογής τιμών εκκίνησης ελάχιστου κόστους οικοδομής, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των με οποιαδήποτε αιτία μεταβιβαζόμενων κτισμάτων ακινήτων με αντικειμενικά κριτήρια (ΦΕΚ Β' 268/28.02.2007).
- IV. Η προσφεύγουσα δεν είναι κάτοχος του συνόλου της μισθωθείσας έκτασης.

Επειδή, ωστόσο στο υπ' αριθ. πρωτ. Δ13 ΦΜΑΠ 1083016 ΕΞ 2014/28.05.2014 έγγραφο του Τμήματος Φ.Μ.Α.Π. της Δ/σης Φορολογίας Κεφαλαίου του Υπ. Οικονομικών αναφέρεται:

«Σε απάντηση επιστολής σας, σχετικά με την υποχρέωση καταβολής Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) για ξενοδοχειακό συγκρότημα που έχει εκμισθωθεί από την ανώνυμη εταιρεία «..... προς την εταιρεία σας, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

Σύμφωνα με τη ρητή διατύπωση της περ. Ι' της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του ν.4223/2013, υποκείμενος σε ΕΝ.Φ.Ι.Α. είναι ο κάτοχος ακινήτου, πλην του Δημοσίου, που ανήκει στην «ΕΤΑΔ Α.Ε.» με τη συναίνεση της ως άνω εταιρείας και ανεξαρτήτως του τρόπου περιέλευσης σε αυτόν της κατοχής του ακινήτου. Επιπλέον, και σε συνδυασμό με τις παραγράφους 7 και 8 του ίδιου άρθρου, ακίνητο το οποίο εκμισθώνεται από την ανώνυμη εταιρεία «ΕΤΑΔ Α.Ε.», δηλώνεται από το μισθωτή του ακινήτου, ο οποίος οφείλει φόρο που ισούται με το φόρο που αναλογεί στην πλήρη κυριότητα.

Οι διατάξεις του ΕΝ.Φ.Ι.Α. ψηφίστηκαν πρόσφατα, μετά την ολοκλήρωση της δημόσιας διαβούλευσης, και ελήφθησαν υπόψη τα αιτήματα φορέων και πολιτών, στα πλαίσια πάντοτε των δημοσιονομικών δυνατοτήτων του κράτους, είχαν δε ως στόχο αφενός την καθολική φορολόγηση όλων των ακινήτων της ελληνικής επικράτειας, διευρύνοντας καθοριστικά τη

φορολογητέα ύλη, και αφετέρου τη δίκαιη κατανομή των φορολογικών βαρών σε εκπλήρωση της αντίστοιχης συνταγματικής υποχρέωσης. ...».

Επειδή, εξάλλου όπως έχει κριθεί και δικαστικώς (ΔΕΑ 863/2019, Δ.Π.Α. 11837/2020 ΔΕΑ1758/2023, ΔΕΑ 1536/2024) ως προς το υπό κρίση θέμα της προσφεύγουσας, ο νομοθέτης θεσπίζοντας τον ΕΝΦΙΑ (κύριο και συμπληρωματικό φόρο) είναι δυνατόν να επιβαρύνει, κατά τρόπο συνταγματικώς επιτρεπόμενο ορισμένο μόνο κύκλο προσώπων, όπως είναι οι κάτοχοι ακινήτων ΕΤΑΔ ΑΕ, όπως η προσφεύγουσα.

Αναλυτικότερα αναφέρεται στην σκέψη μιας εκ των ως άνω δικαστικών αποφάσεων:

«...12 Επειδή, Ι) ι) ο νομοθέτης, θεσπίζοντας τον ΕΝ Φ Ι.Α., απέβλεψε στη φοροδοτική ικανότητα, την απορρέουσα από την ύπαρξη των αναφερομένων στην παρ 2 του άρθρου 1 του Ν 4223/ 2013 δικαιωμάτων επί της ακίνητης περιουσίας (πλήρους κυριότητας, ψιλής κυριότητας, επικαρπίας, οίκησης, επιφάνειας, αποκλειστικής χρήσης, νομής, κατοχής κλπ), ως φορολογητέας ύλης, δοθέντος ότι αντικείμενο φορολογικής επιβαρύνσεως δύναται να αποτελέσει και η περιουσία αυτοτελώς. Εξ άλλου, ο φόρος, επιτρεπτός κατά το Σύνταγμα, είναι δυνατόν να βαρύνει ορισμένο μόνο κύκλο προσώπων, όπως είναι οι κάτοχοι ακινήτων, ανηκόντων στην ΕΤΑΔ Α.Ε., εφ' όσον πλήττει ορισμένη φορολογητέα ύλη (την κατοχή ακίνητης περιουσίας, η οποία ανήκει σε έναν φορέα), η οποία, κατ' αυτό τον τρόπο, επιτρέπει την επιβάρυνση του συγκεκριμένου αυτού κύκλου φορολογουμένων βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων (τιμές ζώνης, επιφάνεια ακινήτου, συντελεστές αυξομείωσης κ.λπ), τελούντων σε συνάφεια με το ρυθμιζόμενο θέμα. Περαιτέρω, η απαλλαγή από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. της ΕΤΑΔ Α.Ε. δικαιολογείται διότι έχει ως σκοπό τη διοίκηση, διαχείριση και αξιοποίηση της περιουσίας του Εθνικού Οργανισμού Τουρισμού (ΕΟΤ), ο οποίος εξυπηρετεί το δημόσιο σκοπό της παραγωγής και αναπτύξεως του τουρισμού, η εν λόγω δε Α.Ε. ανήκει κατά 100% στο Ελληνικό Δημόσιο και εποπτεύεται από το Υπουργείο Οικονομικών, ενώ ειδικά για τα ακίνητα, ιδιοκτησίας του ΕΟΤ εποπτεύεται και από το Υπουργείο Τουρισμού Άλλωστε, η ως άνω αξιοποίηση της περιουσίας του ΕΟΤ (Δημοσίου) συμβάλλει στη μείωση του δημοσίου χρέους και δημιουργεί βάσεις για την επανεκκίνηση της αναπτυξιακής διαδικασίας της Χώρας προς όφελος της Ελληνικής οικονομίας, για τους λόγους δε αυτούς είναι απαραίτητη η ως άνω απαλλαγή από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α., όπως περιοριστικά απαριθμείται η περίπτωση αυτής της απαλλαγής στο άρθρο 3 του Ν 4223/2013 και είναι στενώς ερμηνευτέα [ΣτΕ 2318/2018 (Ολομ.)]. Ιί) το ΤΑΙΠΕΔ έχει αποκλειστικό σκοπό την αξιοποίηση περιουσιακών στοιχείων της ιδιωτικής περιουσίας, μεταξύ άλλων, του Δημοσίου, το προϊόν δε της αξιοποίησης χρησιμοποιείται για την αποπληρωμή του χρέους της Χώρας, ήτοι εξυπηρετεί δημόσιο συμφέρον το οποίο έγκειται στη διαχείριση του χρέους προς αποκατάσταση της αξιοπιστίας της Χώρας (ΣτΕ 1415/2013, ΣτΕ (Ολομ.) 2181-2187, 1902, 1903, 1906/2014], Το ΤΑΙΠΕΔ, Ν.Π.Ι Δ. (ΣτΕ 2801/2015), ανήκει στη Γενική Κυβέρνηση και σε φορέα της Γενικής Κυβέρνησης, ειδικότερα στο Υπουργείο Οικονομικών [βλ. κατάσταση του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους. Α.Π.οικ.2/59869/ΔΠ ΔΣΜ/1- 8-2017). (1/) που τηρείται με ευθύνη της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής (άρθρο 50 του Ν. 3943/2011)]. Συμφώνως με το άρθρο 2 παρ.2 περ. θ' του Ν 4223/2013 υποκείμενο του ΕΝ.Φ Ι.Α. είναι και ο κάτοχος ακινήτου, ανήκοντος σε φορέα της Γενικής Κυβέρνησης, όπως το ΤΑΙΠΕΔ, κατά τα προλεχθέντα.

Ως εκ τούτου, η επιβολή του ΕΝ.Φ.Ι.Α στους μισθωτές (κατόχους) ακινήτων, κυριότητας της όπως η προσφεύγουσα εν προκειμένω, δεν παραβιάζει την αρχή της ισότητας, απορριπτομένου ως αβασίμου του περί του αντιθέτου ισχυρισμού της καθ' όλα τα σκέλη του.

Β) Με την επιβολή του ενδίκου φόρου δεν πλήττεται καίρια, ούτε αναιρείται το δικαίωμα της προσφεύγουσας επί της ακίνητης περιουσίας και, συνεπώς, η ρύθμιση των σχετικών διατάξεων

του Ν. 4223/2015 συμπλέει με την αρχή της αναλογικότητας, κατά τα προλεχθέντα. Ανεξαρτήτως όμως, αυτού, η προσφεύγουσα δεν συγκεκριμενοποιεί, ήτοι δεν προβάλλει και δεν αποδεικνύει με ποιόν τρόπο η επιβολή του ΕΝ.Φ.Ι.Α., εν όψει της συνολικής αξίας της περιουσίας της του έτους φορολογίας 2017 (210 361.360.69 €) και του επιβληθέντος για την κατεχόμενη ακίνητη περιουσία κυρίου φόρου (44 229.75€) και συμπληρωματικού φόρου (1ο/οοο και ποσού 210.361.35€) παραβιάζει εν τοις πράγμασι. καθ' οιονδήποτε τρόπο, την αρχή της αναλογικότητας, όπως και την αρχή της οικονομικής ελευθερίας. Εν όψει αυτού, είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της.

Γ) ι) βάσει των διατάξεων των άρθρων 4 και 5 του Ν. 4223/2013 ο ΕΝ Φ Ι Α ορίζεται ως το άθροισμα του κύριου και συμπληρωματικού φόρου. Ο συμπληρωματικός φόρος δεν αποτελεί ξεχωριστό, αυτοτελή φόρο, αλλά τμήμα της συνολικής επιβαρύνσεως του ΕΝ.Φ.Ι. Α. και, ειδικότερα, στοιχείο επαυξήσεως της σχετικής φορολογικής υποχρεώσεως με κριτήριο τη φοροδοτική ικανότητα του υποκειμένου στο φόρο, η οποία προκύπτει με βάση τη συνολική αξία των δικαιωμάτων επί της ακίνητης περιουσίας. Η διαμόρφωση δε του συστήματος του ΕΝ Φ Ι Α. με πρόβλεψη κύριου και. υπό προϋποθέσεις συμπληρωματικού φόρου [με την πρόβλεψη προοδευτικών συντελεστών, διαμορφουμένων αναλόγως με το ύψος της συνολικής αξίας των δικαιωμάτων, επί των βαρυνομένων με τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. ακινήτων, αφού ο νομοθέτης αποβλέπει στη διαφορετική οικονομική δυνατότητα συμβολής στα δημόσια βάρη] είναι επιτρεπτή κατά το Σύνταγμα, δεδομένης της ευρείας ευχέρειας, της παρεχομένης στο φορολογικό νομοθέτη να διαμορφώνει, κατά την κρίση του. το ισχύον φορολογικό σύστημα, στο πλαίσιο των ισχυουσών συνταγματικών διατάξεων, κατά τα προαναφερθέντα, και ιι) αντικείμενο του ΕΝ Φ Ι Α αποτελεί η κατοχή ακίνητης περιουσίας. Ο κατέχων ακίνητο, ανήκον στην ΕΤΑΔ Α.Ε. πληρώνει ΕΝ.Φ.Ι.Α. ανεξαρτήτως του τρόπου με τον οποίο το ακίνητο περιήλθε στον κάτοχο, ο δε φόρος ο οποίος πληρώνεται ισούται με το φόρο της πλήρους κυριότητας. Ακίνητα, τα οποία δεν ενοικιάζονται ή δεν παραχωρούνται με οποιονδήποτε τρόπο σε κάποιο τρίτο, θεωρούνται για την επιβολή του ΕΝ.Φ.Ι.Α ότι χρησιμοποιούνται από τον κάτοχο τους. Συμπληρωματικός φόρος επιβάλλεται σε όλα τα νομικά πρόσωπα, τα οποία έχουν στην κατοχή τους ακίνητα Τα ακίνητα των νομικών προσώπων τα οποία απαλλάσσονται από την επιβολή του κύριου φόρου και αναφέρονται στις προεκτεθείσες διατάξεις, απαλλάσσονται και από την επιβολή του συμπληρωματικού φόρου Ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα ως κάτοχος των ένδικων ακινήτων υποχρεούται στην καταβολή και συμπληρωματικού φόρου, εν όψει του ότι από τις προαναφερθείσες συμβάσεις μισθώσεως προκύπτει ότι αυτή ιδιοχρησιμοποιεί εν τοις πράγμασι τα εν λόγω ακίνητα, αφού με βάση τους όρους των συμβάσεων αυτή και μόνον έχει ως σκοπό την αποκλειστική αξιοποίηση και εκμετάλλευση των ακινήτων αυτών, ενώ της απαγορεύεται ρητώς η υπομίσθωση ή η καθ' οιονδήποτε τρόπο μεταβίβαση της εκμεταλλεύσεως αυτών σε τρίτο πρόσωπο, ουδόλως δε τίθεται ζήτημα εφαρμογής της περιπτώσεως της ιδιοχρησιμοποίησεως ακινήτων όσον αφορά την ΕΤΑΔ Α.Ε.. Κατόπιν αυτού, η επιβολή του συμπληρωματικού φόρου εν προκειμένω εις βάρος της προσφεύγουσας δεν συνιστά παραβίαση της συνταγματικά επιβαλλόμενης ισότητας επί των δημοσίων βαρών, κατ' αναλογία της φοροδοτικής ικανότητας εκάστου, απορριπτόμενων ως αβασίμων των αντιθέτων λόγων αυτής...»(σκέψη 12 της ΔΕΑ 863/2019).

Περαιτέρω, στις σκέψεις της υπ' αριθ. απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (τμήμα 3ο τριμελές) και ως προς ισχυρισμούς της προσφεύγουσας που προβάλλονται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και που ομοίως είχαν προβληθεί και επί δικαστικής προσφυγής ΕΝΦΙΑ έτους 2022 αναφέρονται τα κάτωθι:

«16., σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4223/2013 καθίσταται, μεταξύ άλλων και εξαιρετικώς, αντικείμενο του ΕΝ.Φ.Ι.Α. η κατοχή ακίνητης περιουσίας, που δεν απορρέει από εμπράγματα δικαιώματα αλλά από συμβατική ή οποιαδήποτε άλλη σχέση, η φορολόγηση δε

αυτή προβλέπεται καθ' όμοιο τρόπο με αυτήν κατόχου δυνάμει εμπραγμάτου δικαιώματος. Αυτή η κατ' εξαίρεση φορολόγηση δικαιολογείται, στην περίπτωση που η εν λόγω κατοχή μαρτυρεί πλούτο, ο οποίος παράγεται εξαιτίας της έκτασης του δικαιώματος του κατόχου να εξουσιάζει και να εκμεταλλεύεται το ακίνητο δυνάμει της σχέσεως που τον συνδέει με τον ιδιοκτήτη του και είναι ισοδύναμος με εκείνο που απορρέει από κατοχή δυνάμει εμπραγμάτου δικαιώματος. Υπό την έννοια αυτή, η διάταξη του άρθρου 2 παρ. 2 περ. ι του Ν. 4223/2013, βάσει της οποίας η προσφεύγουσα, ως κάτοχος ακινήτου ιδιοκτησίας της ΕΤΑΔ, καθίσταται φορολογικό υποκείμενο ΕΝ.Φ.Ι.Α., δεν αντίκειται στο άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος και στην συνταγματική αρχή της φορολογικής ισότητας. Και τούτο διότι, από τις παρατιθέμενες στη δεύτερη σκέψη της παρούσας διατάξεις του Ν 2160/1993 και της Τ/4116/25.8.1998 αποφάσεως της Υπουργού Αναπτυξέως, προκύπτει ότι η συναφθείσα σύμβαση μεταξύ της προσφεύγουσας και του Ε.Ο.Τ. δεν αφορά μόνο την μίσθωση της δημοπρατηθείσας εκτάσεως, ήτοι την παραχώρηση της χρήσεως αυτής, αλλά και την τουριστική αξιοποίηση της με την κατασκευή, λειτουργία και εκμετάλλευση από την προσφεύγουσα έργων εξέχουσας τουριστικής υποδομής (μίας από τις πέντε διακεκριμένες ζώνες τουρισμού και αναψυχής που προβλέπει το άρθρο 6 παρ. 18 στοιχ. β' και δ' του Ν. 2160/1993) επί ιδιαιτέρως μακρό χρόνο (40ετής, αρχικώς, μίσθωση, παραταθείσα, στη συνέχεια, επί 17 έτη — βλ. ΣΤΕ 839/2018). Μόνη δε η αδυναμία της προσφεύγουσας, κατά τους ισχυρισμούς της, να υπτεκμισθώνει την παραχωρηθείσα σ' αυτήν έκταση με τις επ' αυτής τουριστικές εγκαταστάσεις δεν μειώνει το εύρος των δικαιωμάτων της επί του ακινήτου. Συνεπώς, ο παραπάνω λόγος πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος. Για τους ίδιους δε λόγους, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος και ο συναφής λόγος περί παραβάσεως της αρχής της αναλογικότητας ως εκ του ότι ο νόμος εξομοιώνει κατά τρόπο προφανώς δυσανάλογο τους μισθωτές ακινήτων ιδιοκτησίας της ΕΤΑΔ Α.Ε. με τους έχοντες δικαίωμα κυριότητας επί ακινήτων, μολονότι οι πρώτοι στερούνται της δυνατότητας οικονομικής εκμεταλλεύσεως των εν λόγω ακινήτων με την εκμίσθωσή τους.

.....

22. Επειδή, σύμφωνα με τις εκτεθείσες στην πέμπτη σκέψη της παρούσας διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 1 του Ν. 4223/2013. στην αξία των δικαιωμάτων της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του νόμου αυτού επιβάλλεται και υπολογίζεται συμπληρωματικός ΕΝ.Φ.Ι.Α. Στα δικαιώματα αυτά, συγκαταλέγεται και η κατοχή ακινήτου που ανήκει στην ΕΤΑΔ ΑΕ. Εφόσον, δε, όπως προαναφέρθηκε στην έκτη σκέψη της παρούσας, είναι συνταγματικώς επιτρεπτή η υποβολή στον ένδικο φόρο του ανωτέρω δικαιώματος κατοχής ακινήτου της ΕΤΑΔ ΑΕ, η καταρχήν επιβολή συμπληρωματικού φόρου επί της αξίας του δικαιώματος αυτού είναι νόμιμη. Εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του ίδιου ως άνω άρθρου, ο συμπληρωματικός φόρος υπολογίζεται σε ποσοστό 5,50/00 επί της αξίας των δικαιωμάτων που ανήκουν σε νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου (κερδοσκοπικού χαρακτήρα), σε ποσοστό δε 1 0/00 για τα ακίνητα τα οποία ιδιοχρησιμοποιούνται από τα υποκείμενα στον ΕΝ.Φ.Ι.Α πρόσωπα για την παραγωγή ή την άσκηση κάθε είδους επιχειρηματικής δραστηριότητας, Ως ιδιοχρησιμοποιούμενα, εξάλλου ακίνητα, κατά τα ανωτέρω, θεωρούνται από τον νόμο (άρθρο 2 παρ. 8 Ν. 4223/2013) εκείνα που δεν εκμισθώνονται ή δεν παραχωρούνται καθ' οιονδήποτε τρόπο σε τρίτο. Ενόψει των ανωτέρω, ο παραπάνω λόγος προσφυγής περί μη υπαγωγής της προσφεύγουσας στον συμπληρωματικό ΕΝΦΙΑ, με τον συνυπολογισμό του οποίου διαμορφώνεται το συνολικό ύψος του επιβλητέου φόρου, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος αν θεωρηθεί ότι, με αυτόν, προβάλλεται ότι δεν είναι νόμιμη η επιβολή συμπληρωματικού ΕΝ.Φ.Ι.Α. σε βάρος της προσφεύγουσας, προεχόντως δε ως αλυσιτελής, αν θεωρηθεί ότι αμφισβητείται ο χαρακτήρας του ακινήτου ως ιδιοχρησιμοποιούμενου. Και τούτο διότι σε διαφορετική περίπτωση, αν δηλαδή το ακίνητο δεν θεωρούταν ιδιοχρησιμοποιούμενο, ο συμπληρωματικός ΕΝ.Φ.Ι.Α θα έπρεπε να

υπολογισθεί με ποσοστό 5,5 0/00. αντί του υπολογισθέντος ποσοστού 1 0/00. Περαιτέρω, απορριπτέος ως αβάσιμος είναι και ο συναφής λόγος, κατά τον οποίο το εδάφιο β' της παραγράφου 3 του άρθρου 5 του Ν. 4223/2013, αντίκειται στη συνταγματική αρχή της ισότητας, καθώς, κατά τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, στη διάταξη αυτή προβλέπεται αδιακρίτως η επιβολή συμπληρωματικού ΕΝ.Φ.Ι.Α. με συντελεστή 1 0/00 σε κάθε περίπτωση εκμετάλλευσης του ακινήτου για επιχειρηματική δραστηριότητα από τον ιδιοκτήτη ή τον έχοντα εμπράγματο δικαίωμα εντί αυτού, ενώ η επιχειρηματική εκμετάλλευση του επίμαχου ακινήτου της Ε ΤΑΔ Α.Ε. είναι εγγενής με την ιδιότητα του μισθωτή του και δεν υπόκειται στην δική του προαίρεση.

...

24.Επειδή, το καθ' ου υποστηρίζει ότι ο αντικειμενικός προσδιορισμός της αξίας των ακινήτων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν. 1249/1982 και των κατ' εξουσιοδότηση αυτού Υπουργικών Αποφάσεων δεν αντίκειται σε διατάξεις του Συντάγματος, καθώς τα θεσπιζόμενα με τις διατάξεις αυτές τεκμήρια είναι μαχητά και ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι η τιμή του ακινήτου του απέχει από την προσδιορισθείσα ως άνω αξία. Στην προκειμένη, ωστόσο, περίπτωση, συνεχίζει το καθ' ου, η προσφεύγουσα δεν αμφισβήτησε συγκεκριμένα την αξία του ακινήτου της ούτε πρότεινε τιμή της πραγματικής κατά τη γνώμη της, αξίας του με βάση την οποία θα έπρεπε να υπολογισθεί ο ένδικος φόρος και, συνεπώς, ο σχετικός λόγος προσφυγής είναι αόριστος.

...

26.Επειδή, τέλος, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν είναι υποκείμενο του επίδικου φόρου για γήπεδο έκτασης 46,895 τ.μ., η αξία του οποίου συνυπολογίστηκε για την επιβολή του ένδικου φόρου, καθώς δεν της έχει παραδοθεί η ακώλυτη χρήση του. Εξάλλου, συνεχίζει η προσφεύγουσα, το γεγονός ότι αυτή υπέβαλε ετήσια δήλωση ΕΝ.Φ.Ι.Α. και για την εν λόγω έκταση συνιστά επιλογή της προκειμένου η ίδια η διοίκηση στο στάδιο της ενδικοφανούς διαδικασίας ή, μεταγενέστερα, τα αρμόδια δικαστήρια να αναγνωρίσουν ότι αυτή δεν οφείλει να καταβάλει φόρο για το εν λόγω τμήμα της μισθούμενης εκτάσεως.

27.Επειδή, το καθ' ου υποστηρίζει ότι η προσφεύγουσα δήλωσε το παραπάνω ακίνητο στην ετήσια δήλωση ΕΝ.Φ.Ι.Α. που υπέβαλε χωρίς να υποβάλει στη συνέχεια τροποποιητική δήλωση. Περαιτέρω, σε κάθε περίπτωση, δεν αποδεικνύει ότι το εν λόγω ακίνητο δεν της είχε παραδοθεί από την ΕΤΑΔ κατά το κρίσιμο έτος φορολόγησης (2022).

28.Επειδή, όπως έγινε δεκτό στη δωδέκατη σκέψη της παρούσας, η ανάκληση της φορολογικής δήλωσης του φορολογουμένου λόγω πραγματικής πλάνης είναι δυνατή μόνο με την υποβολή τροποποιητικής δήλωσης στη φορολογική αρχή σύμφωνα με το άρθρο 19 του Κ.Φ.Δ., διαδικασία που είναι υποχρεωτική και, συνεπώς, δεν είναι δυνατή η ανάκληση αυτή με απευθείας προσφυγή στο δικαστήριο. Στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα είχε υποβάλει στη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών δήλωση περιουσιακής καταστάσεως έτους 2022, με την οποία δήλωσε ότι είναι κάτοχος, μεταξύ άλλων, και του εν λόγω γηπέδου, εκτάσεως 46.895 τ.μ., χωρίς να προκύπτει ότι είχε, στη συνέχεια, υποβάλει τροποποιητική δήλωση, αντιθέτως δε η προσφεύγουσα συνομολογεί τη μη υποβολή τέτοιας δήλωσης. Δεδομένου, όμως, ότι το γεγονός της μη παράδοσης της ακώλυτης χρήσης του εν λόγω γηπέδου αποτελεί λόγο ανάκλησης εξαιτίας πραγματικής πλάνης και, κατά τα προλεχθέντα, τέτοια ανάκληση δεν είναι δυνατή απευθείας με προσφυγή, ο ανωτέρω λόγος είναι, επίσης, απορριπτέος.».

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4223/2013, στο άρθρο 4 του οποίου θεσπίζεται ένας τεκμαρτός τρόπος υπολογισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ κατά

παραπομπή στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 41 ν. 1249/1982, δεν αντίκεινται στο Σύνταγμα, καθόσον ο υποκείμενος σε ΕΝ.Φ.Ι.Α. μπορεί να αμφισβητήσει με προσφυγή του στο διοικητικό δικαστήριο το ύψος της τιμής ζώνης του βαρυνόμενου με ΕΝ.Φ.Ι.Α. ακινήτου, ζητώντας από το δικαστήριο τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας βάσει της αγοραίας τιμής του (ΣΤΕ 86/2015, 4003/2014). Και στην υπό κρίση υπόθεση, η αντίδικος εταιρεία αμφισβητεί τη νομιμότητα των εφαρμοζομένων αντικειμενικών αξιών, γενικώς και αορίστως, τόσο στο στάδιο της ενδικοφανούς διαδικασίας, όσο και κατά την άσκηση της ένδικης προσφυγής της, δίχως όμως να εξηγεί κατά ποιόν τρόπο οι αξίες αυτές διαφοροποιούνται ουσιαστικά από τις υποτιθέμενες αγοραίες αξίες στην επίμαχη περιοχή αλλά ούτε και να εξειδικεύει, με συγκεκριμένα αποδεικτικά στοιχεία, το αίτημα της για αναπροσαρμογή τους ως προς το ακριβές ύψος στο οποίο θα πρέπει να καθοριστεί η επίμαχη αγοραία αξία.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί της αντιδίκου ότι ο ΕΝ.Φ.Ι.Α., που καταλογίστηκε σ' αυτή για το κρινόμενο έτος, είναι παντελώς εσφαλμένος ως ερειδόμενος επί πλασματικών αντικειμενικών αξιών, μη ανταποκρινόμενων στην πραγματικότητα, τυγχάνουν παντελώς αόριστοι, αναπόδεικτοι και στερούμενοι οιαδήποτε νομικού ερείσματος.

Επειδή, πέραν των ανωτέρω, και με την υπό κρίση υπόθεση η προσφεύγουσα προβάλλει τον ισχυρισμό ότι δεν έχει στην κατοχή της την έκταση των 46.895 τ.μ. διότι δεν της έχει παραδοθεί μέχρι σήμερα η ακώλυτη και ελεύθερη χρήση αυτής, ωστόσο όπως και στην προαναφερθείσα υπόθεση ΕΝΦΙΑ προγενεστέρου έτους η οποία κρίθηκε με την προαναφερθείσα Απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, αφενός η προσφεύγουσα είχε υποβάλει την με αριθ. δήλωση περιουσιακής καταστάσεως έτους 2025, με την οποία δήλωσε ότι είναι κάτοχος, μεταξύ άλλων, και του εν λόγω γηπέδου, εκτάσεως 46.895 τ.μ., και η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της εν λόγω υποβληθείσας δήλωσης χωρίς από την πλευρά της να έχει προβεί σε υποβολή σχετικής τροποποιητικής δήλωσης (ΣΤΕ 2018/2023 και σκέψη 12 της με αριθμ..... Απόφασης του Δ.ΕΦ.Αθηνών) αφετέρου και σε κάθε περίπτωση ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν της έχει παραδοθεί η χρήση κατά τον υπό κρίση χρόνο φορολογίας (01.01.2025) δεν αποδεικνύεται και από τα στοιχεία του φακέλου.

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, για τον προσδιορισμό του ΕΝ.Φ.Ι.Α., η Διοίκηση υποχρεούται, σύμφωνα με το άρθρο 4 του ν. 4223/2013, όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει, μεταξύ άλλων και σε εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 41 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, εν προκειμένω, από την 1η Ιανουαρίου 2022 εφαρμόζονται οι νέες αντικειμενικές αξίες, δυνάμει της υπ' αριθ. 57732 ΕΞ 2021 ΚΥΑ του Υπουργού και του Υφυπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ 2375/Β/07.06.2021), 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 για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που βρίσκονται σε λοιπές περιοχές εντός σχεδίου ή ορίων οικισμών κατά το αντικειμενικό σύστημα.

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η Διοίκηση υποχρεούται σε εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4223/2013, όπως ισχύουν για το υπό κρίση έτος, και οφείλει να ενεργήσει μόνο βάσει των οριζομένων με τις εν λόγω διατάξεις.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, 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.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 03.04.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου(ID) ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» και τον διακριτικό τίτλο «.....», με Α.Φ.Μ. η οποία εδρεύει στην Αθήνα, επί της οδού, νομίμως εκπροσωπούμενης, και την επικύρωση της από 09.03.2025 και με αριθ. ειδοποίησης (αριθ. δηλ. αριθ. χρημ. κατ.) Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού φόρου ν.4223/2013 (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) έτους 2025 του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

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

Έτος 2025:

Ενιαίος φόρος ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.): 240.156,90 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την αριθμό ειδοποίησης (αρ. δήλωσης, αρ. χρημ. κατ. Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου ν. 4223/2013 (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) έτους 2025 του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

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

**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.