



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 10/03/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 49

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

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

**1.** Τις διατάξεις:

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

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

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

**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 06.12.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ..... του ....., ΑΦΜ ....., Δ.Ο.Υ. Α΄ Αθηνών, κατοίκου Αθηνών, οδός ..... αριθμός ....., κατά της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ν. 4223/2013 (ενιαίος φόρος ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ)) έτους 2022 του Διοικητή της ΑΑΔΕ με αριθμό δήλωσης ΕΝΦΙΑ ...../2022 και αριθμό ειδοποίησης ...../9.11.2022, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

**5.** Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΕΝΦΙΑ του Διοικητή της ΑΑΔΕ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Αθηνών.

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

\* \* \* \* \*

Επί της από 06.12.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ..... του ....., ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ν. 4223/2013 (ενιαίος φόρος ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ)) έτους 2022 του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με αριθμό δήλωσης ΕΝΦΙΑ ...../2022 και αριθμό ειδοποίησης ...../9.11.2022 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικό ποσό ΕΝΦΙΑ 2.896,29 €, για τα δικαιώματα που είχε επί ακινήτων την 01.01.2022.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση της ως πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΕΝΦΙΑ του Διοικητή της ΑΑΔΕ, προβάλλοντας, συνοπτικά, το λόγο ότι δεν είναι νόμιμη η επιβολή του κρίσιμου φορολογικού βάρους, δεδομένου ότι το ποσοστό ψιλής κυριότητας σε καμία περίπτωση δεν αποτελεί ένδειξη αυξημένης φοροδοτικής ικανότητάς της ούτε και ένδειξη αυξημένης περιουσίας της.

**Επειδή**, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην υπ' αριθμ. πρωτ. ....../21.12.2022 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Αθηνών επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής: «...Για την προσφεύγουσα **αρχικά είχε εκδοθεί** η με αρ. ειδοποίησης ...../10-5-2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΕΝΦΙΑ έτους 2022, στην οποία περιλαμβανόταν το ακίνητο με ΑΤΑΚ ....., ήτοι οικόπεδο επιφανείας 1.577,90 τ.μ. επί της οδού ..... στο Δήμο Ελληνικού, με δικαίωμα ψιλής κυριότητας κατά ποσοστό συνιδιοκτησίας 27,34%, και με την οποία προέκυψε συνολικό ποσό φόρου 2.873,09 ευρώ. Στη συνέχεια η προσφεύγουσα **υπέβαλε τροποποιητική δήλωση Ε9**, με την οποία **στο εν λόγω οικόπεδο δήλωσε κτίσμα** επιφανείας 8,06 τ.μ. και από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε η με αρ. δήλωσης ...../2022 και αριθμό ειδοποίησης ...../9-11-2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ΕΝΦΙΑ [...] προβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, με την οποία προέκυψε νέο χρεωστικό υπόλοιπο φόρου 2.896,29 ευρώ. Η προσφεύγουσα με την παρούσα προσφυγή στρέφεται κατά της από 9-11-2011 πράξης διοικητικού προσδιορισμού ΕΝΦΙΑ, η οποία προέκυψε μετά την υποβολή τροποποιητικής δήλωσης Ε9 από την ίδια, και ισχυρίζεται ότι στην ακίνητη περιουσία της περιλαμβάνεται ακίνητο με ΑΤΑΚ ..... (**ο σωστός ΑΤΑΚ** για το επίμαχο ακίνητο **είναι** .....), που αποτελεί ακίνητο εκ γονικής παροχής, μόνο κατά το ποσοστό 27,35% της ψιλής κυριότητας [...]. ...η προσφεύγουσα απέστειλε την 10-6-2022 με email στη Δ.Ο.Υ. Α΄ Αθηνών ενδικοφανή προσφυγή (η οποία έλαβε αριθμό πρωτ. ....../15-6-2022) κατά της από 10-5-2022 πράξης διοικητικού προσδιορισμού ΕΝΦΙΑ φορολογικού έτους 2022, με την οποία προέβαλε τους ίδιους ισχυρισμούς και για το ίδιο ακίνητο, το οποίο περιλαμβανόταν και στην αρχική πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΕΝΦΙΑ 2022, και επειδή από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών έχει εκδοθεί η με αρ. ....../14-11-2022 απορριπτική απόφαση [...] επί της ενδικοφανούς αυτής προσφυγής.»

**Επειδή**, κατόπιν των ανωτέρω με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας εξετάζεται μόνο εκείνο το τμήμα της ως άνω προβαλλόμενης πράξης που αναφέρεται στο εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου που δηλώθηκε με την προαναφερθείσα τροποποιητική δήλωση στοιχείων

ακινήτων (Ε9) της προσφεύγουσας, με την οποία η τελευταία δήλωσε για πρώτη φορά κτίσμα επιφανείας 8,06 τ.μ. και επί τη βάσει της οποίας προέκυψε, σε σχέση με την υπ' αριθμ. ειδοποίησης ...../10-5-2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΕΝΦΙΑ έτους 2022 του Διοικητή της ΑΑΔΕ, επιπλέον ΕΝΦΙΑ συνολικού ύψους 23,20 €, δεδομένου ότι με την έκδοση της υπ' αριθμ. .... /14.11.2022 απόφασης της Υπηρεσίας μας επί της υπ' αριθμ. πρωτ. .... /15.6.2022 ενδικοφανούς προσφυγής της κατά της υπ' αριθμ. ειδοποίησης ..... /10-5-2022 πράξης διοικητικού προσδιορισμού ΕΝΦΙΑ έτους 2022 του Διοικητή της ΑΑΔΕ οριστικοποιήθηκε και δεν μπορεί κατά νόμον (άρθρο 63 παρ. 8 ΚΦΔ) να εξεταστεί εκ νέου η φορολογική της υποχρέωση για ΕΝΦΙΑ για τα περιλαμβανόμενα στην πράξη αυτή δικαιώματα επί ακινήτων που είχε κατά την 01.01.2022.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1 και 4 ν. 4223/2013, όπως ίσχυαν για το έτος 2022 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<sup>η</sup> Ιανουαρίου κάθε έτους**. 2. [...]. 4. Τα δικαιώματα επί των οποίων επιβάλλεται ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. ετησίως είναι **αυτά που υπάρχουν την 1<sup>η</sup> 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 2022 και συγκεκριμένα κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ είναι η **1<sup>η</sup> Ιανουαρίου εκάστου έτους** (φορολογικού).

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά την 01.01.2022 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ έτους 2022): «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 01.01.2022 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ έτους 2022): «Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 1 παρ. 2 εδ. α' ν. 4223/2013, όπως ίσχυε κατά την 01.01.2022 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ έτους 2022): «Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. επιβάλλεται στα εμπράγματα δικαιώματα της πλήρους κυριότητας, της ψιλής κυριότητας, της επικαρπίας, της οίκησης και της επιφάνειας επί του ακινήτου.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 3-4 ν. 4223/2013, όπως ίσχυαν κατά την 01.01.2022 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ έτους 2022): «3. Ο πλήρης κύριος υποχρεούται στην καταβολή του συνολικού ΕΝ.Φ.Ι.Α. που βαρύνει το ακίνητο κατά το ποσοστό συνιδιοκτησίας του. 4. Αν συστάθηκε επικαρπία, ο συνολικός ΕΝ.Φ.Ι.Α. που βαρύνει το ακίνητο επιμερίζεται μεταξύ του ψιλού κυρίου και του επικαρπωτή ως εξής: α) Αν ο επικαρπωτής είναι φυσικό πρόσωπο, ο φόρος που αναλογεί στο δικαίωμα αυτό ορίζεται ως ποσοστό του φόρου που αναλογεί στην πλήρη κυριότητα του ακινήτου, ανάλογα με την ηλικία του επικαρπωτή ως εξής: (αα) Στα 8/10, αν ο επικαρπωτής δεν έχει υπερβεί το 20ό έτος της ηλικίας

του. (ββ) Στα 7/10, αν ο επικαρπωτής έχει υπερβεί το 20ό έτος της ηλικίας του. (γγ) Στα 6/10, αν ο επικαρπωτής έχει υπερβεί το 30ό έτος της ηλικίας του. (δδ) Στα 5/10, αν ο επικαρπωτής έχει υπερβεί το 40ό έτος της ηλικίας του. (εε) Στα 4/10, αν ο επικαρπωτής έχει υπερβεί το 50ό έτος της ηλικίας του. (στστ) Στα 3/10, αν ο επικαρπωτής έχει υπερβεί το 60ό έτος της ηλικίας του. (ζζ) Στα 2/10, αν ο επικαρπωτής έχει υπερβεί το 70ό έτος της ηλικίας του. (ηη) Στο 1/10, αν ο επικαρπωτής έχει υπερβεί το 80ό έτος της ηλικίας του. β) [...]. γ) Ο φόρος που αναλογεί στην ψιλή κυριότητα προκύπτει αν από το φόρο που αναλογεί στην πλήρη κυριότητα αφαιρεθεί ο φόρος που αναλογεί στην επικαρπία.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 973 του Αστικού Κώδικα, όπως ίσχυε κατά την 01.01.2022 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ έτους 2022): **«Δικαιώματα που παρέχουν εξουσία άμεση και εναντίον όλων πάνω στο πράγμα (εμπράγματα δικαιώματα) είναι η κυριότητα, οι δουλείες, το ενέχυρο και η υποθήκη.»**

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 1000 του Αστικού Κώδικα, όπως ίσχυε κατά την 01.01.2022 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ έτους 2022): **«Ο κύριος του πράγματος μπορεί, εφόσον δεν προσκρούει στο νόμο ή σε δικαιώματα τρίτων, να το διαθέτει κατ' αρέσκειαν και να αποκλείει κάθε ενέργεια άλλου πάνω σ' αυτό.»**

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 1142 του Αστικού Κώδικα, όπως ίσχυε κατά την 01.01.2022 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΕΝΦΙΑ έτους 2022): **«Η προσωπική δουλεία της επικαρπίας συνίσταται στο εμπράγματο δικαίωμα του επικαρπωτή να χρησιμοποιεί και να καρπώνεται ξένο πράγμα, διατηρώντας όμως ακέραιη την ουσία του.»**

**Επειδή**, περαιτέρω, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 171/2017 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 9 της απόφασης) για την περίπτωση του ΕΝΦΙΑ στη Β' ζώνη Ψυχικού του Δήμου ..... (βλ. επίσης ΣτΕ 2334/2016 (7μ., ομόφωνα), σκέψη 15· ΣτΕ 2335/2016 (7μ., ομόφωνα), σκέψη 13· ΣτΕ 2336/2016 (7μ., ομόφωνα), σκέψη 14· ΣτΕ 2337/2016 (7μ., ομόφωνα), σκέψη 13), «κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος, η φορολογούμενη ύλη, όπως η περιουσία, δεν επιτρέπεται να είναι πλασματική, αλλά πρέπει να είναι πραγματική (βλ. λ.χ. ΣτΕ Ολομ. 29/2014, Ολομ. 4003/2014, Ολομ. 2563/2015, Ολομ. 2564/2015, 884/2016 εππαμ.). Με τις προεκτεθείσες διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982 θεσπίστηκε αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων κατά τρόπο ώστε, βάσει προκαθορισμένων, ειδικών και πρόσφορων κριτηρίων, να προκύπτει για κάθε ακίνητο μιας περιοχής ορισμένη αξία, ανταποκρινόμενη, κατά προσέγγιση, στην πραγματική αγοραία αξία αυτού (βλ. ΣτΕ Ολομ. 4003/2014), δηλαδή στην ελάχιστη εύλογη αξία αγοραπωλησίας που θα συμφωνούσαν δύο καλά ενημερωμένοι και επιμελείς συναλλασσόμενοι, που δεν έχουν σχέση μεταξύ τους. Η αξία αυτή ανάγεται μεν σε μια υποθετική/δυννητική συναλλαγή, αλλά αφορά στην πραγματική αξία του ακινήτου στην αγορά, η οποία επιτρεπώς κατά το Σύνταγμα υπόκειται σε φόρο (επί της περιουσίας). Συνεπώς, οι εν λόγω διατάξεις παρέχουν στη Διοίκηση εξουσιοδότηση για προσδιορισμό (αρχικό ή με αναπροσαρμογή) των τιμών εκκίνησης υπό τον όρο ότι ο τρόπος καθορισμού τους εγγυάται επαρκώς ότι η φορολογούμενη αξία της ακίνητης περιουσίας είναι πραγματική και όχι πλασματική (πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 4003/2014, 3833/2014 εππαμ.). Ειδικότερα, κατά την έννοια των εν λόγω διατάξεων του ν. 1249/1982, ερμηνευόμενων υπό το φως των άρθρων 4 (παρ. 5) και 78 (παρ. 1) του Συντάγματος, ο προσδιορισμός αυτός πρέπει να διενεργείται με βάση ενιαία (για το σύνολο των περιοχών που έχουν ενταχθεί στο σύστημα

αντικειμενικού προσδιορισμού), διαφανή, αρκούντως ορισμένη και πρόσφορη μεθοδολογία (πρβλ. ΣΤΕ 3335/2015, 1582/2015), ώστε να παρέχονται στους βαρυνόμενους επαρκή εχέγγυα ορθού καθορισμού της φορολογούμενης αξίας των ακινήτων τους και να τηρείται από τα αρμόδια διοικητικά όργανα το ίσο μέτρο (γνωμοδοτικής και αποφασιστικής) κρίσης. [...]. Εξάλλου, κατά την κοινή πείρα, ιδιαίτερα σημαντικό στοιχείο προσδιορισμού της αγοραίας αξίας ενός ακινήτου είναι η τοποθεσία του. Συνεπώς, ο κανονιστικός ορισμός των αντικειμενικών αξιών πρέπει, κατά την έννοια των προεκτεθεισών εξουσιοδοτικών διατάξεων του άρθρου 41 του ν. 1249/1982, ερμηνευόμενων ενόψει των άρθρων 4 (παρ. 5) και 78 (παρ. 1) του Συντάγματος, να γίνεται κατά ζώνες (πρβλ. ΣΤΕ 1024/2013 επταμ., 2019/2012 επταμ.), που παρουσιάζουν τέτοια ομοιογενή χαρακτηριστικά όσον αφορά την αγορά των ακινήτων, ώστε να δικαιολογείται ο καθορισμός της ίδιας αντικειμενικής (κατά προσέγγιση πραγματικής αγοραίας ανά τ.μ.) αξίας για τα ακίνητα που βρίσκονται εντός των ορίων εκάστης ζώνης. Δεδομένου ότι, κατά την κοινή πείρα, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της τοποθεσίας του ακινήτου, ως παράγοντας προσδιοριστικός της αγοραίας αξίας του, μεταβάλλονται κατ' αρχήν ουσιωδώς όχι μόνο ανά Δήμο αλλά και ανάλογα με την ειδικότερη θέση του ακινήτου εντός της εδαφικής περιφέρειας του οικείου Δήμου, ο ως άνω ορισμός πρέπει, κατά την έννοια των ίδιων διατάξεων, να γίνεται σε επίπεδο δημοτικής ενότητας ή κοινότητας δήμου ή τμήματος αυτής (και όχι σε επίπεδο ευρύτερης γεωγραφικής περιοχής, λ.χ. ολόκληρου Δήμου), κατόπιν συνεκτίμησης (διενεργούμενης κατ' εφαρμογή της προαναφερόμενης ειδικής μεθόδου) συγκεκριμένων, περιλαμβανόμενων στο διοικητικό φάκελο, πρόσφορων και επίκαιρων στοιχείων για την πραγματική αγοραία αξία των ακινήτων στη σχετική ζώνη (πρβλ. ΣΤΕ 1024/2013 επταμ., 2019-2010/2012 επταμ.) ή, σε περίπτωση αιτιολογημένης διαπίστωσης της ανυπαρξίας τέτοιων στοιχείων, με συνεκτίμηση ανάλογων υφιστάμενων στοιχείων για τις όμορες/γειτονικές ζώνες (πρβλ. ΣΤΕ 3833/2014 επταμ.) ή για άλλες ζώνες που κρίνονται αιτιολογημένα ότι παρουσιάζουν ουσιώδεις ομοιότητες όσον αφορά την αγορά ακινήτων...»

**Επειδή**, εξάλλου, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 4003/2014 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 9 της απόφασης) για την περίπτωση του ΕΝΦΙΑ, «με τις διατάξεις που εκτέθηκαν στην προηγούμενη σκέψη θεσπίστηκε αντικειμενικός τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων κατά τρόπο ώστε, βάσει προκαθορισμένων, ειδικών και πρόσφορων κριτηρίων, να προκύπτει για κάθε ακίνητο μιας περιοχής ορισμένη αξία, ανταποκρινόμενη, κατά προσέγγιση, προς την αγοραία αξία αυτού. Περαιτέρω, ο νομοθέτης, αναγνωρίζοντας αφ' ενός τη μεταβλητότητα των συνθηκών της αγοράς εν γένει και της αγοράς ακινήτων ειδικότερα, οι οποίες επηρεάζουν τις αγοραίες αξίες και αφ' ετέρου την πιθανότητα σφαλμάτων κατά τον προσδιορισμό της αντικειμενικής αξίας αυτών, εισήγαγε στο άνω σύστημα προσδιορισμού αξιών των ακινήτων συγκεκριμένη μέθοδο που διασφαλίζει τη νόμιμη αξίωση των πολιτών να καταβάλλουν φόρο, ο οποίος να αντιστοιχεί σε πραγματική και όχι σε πλασματική τους περιουσία (βλ. άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος). Συγκεκριμένα, προέβλεψε σύστημα περιοδικής ανά διετία αναπροσαρμογής των αντικειμενικών αξιών, βάσει του οποίου οι αντικειμενικώς καθορισθείσες φορολογητέες αξίες πρέπει να ελέγχονται κατά τακτά χρονικά διαστήματα και να αναπροσαρμόζονται, ώστε να ανταποκρίνονται, κατά το δυνατόν, στις εκάστοτε διαμορφούμενες αγοραίες αξίες. Ειδικότερα, η Διοίκηση οφείλει εντός της άνω διετούς προθεσμίας ή, πάντως, εντός εύλογου χρονικού διαστήματος από την πάροδο αυτής, να επανελέγχει τις υφιστάμενες αντικειμενικές αξίες, σύμφωνα με τα πορίσματα των κατά το άρθρο 41 παρ. 1 του ν. 1249/1982 επιτροπών, και να τις αναπροσαρμόζει, όπου συντρέχει λόγος. Σε διαφορετική περίπτωση, αν δηλαδή α) δεν προβεί

στην έναρξη της προβλεπόμενης στο νόμο διαδικασίας και στην εκτίμηση, βάσει των πορισμάτων των άνω επιτροπών, περί της ανάγκης ή μη αναπροσαρμογής ή β) δεν αναπροσαρμόσει τις αντικειμενικές αξίες, όπου προκύπτει αναντιστοιχία αυτών προς τις αγοραίες, εντός της διετίας ή εντός εύλογου χρόνου μετά την πάροδο αυτής, παραλείπει οφειλόμενη νόμιμη ενέργεια επιβαλλόμενη από το άρθρο 41 παρ. 1 του ν. 1249/1982. Η άνω υποχρέωση της Διοίκησης υφίσταται ανεξαρτήτως του δικαιώματος του φορολογουμένου να αμφισβητήσει δικαστικώς την αντικειμενική αξία συγκεκριμένου ακινήτου κατά το στάδιο επιβολής του φόρου, αν θεωρεί, είτε ότι εξ αρχής αυτή δεν καθορίστηκε ορθώς, είτε ότι η αγοραία αξία του ακινήτου μειώθηκε λόγω μεταβολής των συνθηκών της αγοράς.»

**Επειδή**, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 1357/2018 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 8 της απόφασης): «...κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος, η φορολογούμενη ύλη, όπως η περιουσία, δεν επιτρέπεται να είναι πλασματική, αλλά πρέπει να είναι πραγματική (βλ. λ.χ. ΣΤΕ Ολομ. 29/2014, Ολομ. 4003/2014, Ολομ. 2563/2015, 2334-2337/2016 επταμ.). Με τις [...] διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982 θεσπίστηκε αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων κατά τρόπο ώστε, βάσει προκαθορισμένων, ειδικών και πρόσφορων κριτηρίων, να προκύπτει για κάθε ακίνητο μιας περιοχής ορισμένη αξία, ανταποκρινόμενη, κατά προσέγγιση, στην πραγματική αγοραία αξία αυτού (βλ. ΣΤΕ Ολομ. 4003/2014), δηλαδή στην ελάχιστη εύλογη αξία αγοραπωλησίας που θα συμφωνούσαν δύο καλά ενημερωμένοι και επιμελείς συναλλασσόμενοι, που δεν έχουν σχέση μεταξύ τους (βλ. ΣΤΕ 2334-2337/2016 επταμ.). Οι ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982, στις οποίες παραπέμπει το άρθρο 4 του ν. 4223/2013, συνάδουν προς το Σύνταγμα, καθόσον δεν θεσπίζουν αμάχητο τεκμήριο προσδιορισμού της αγοραίας αξίας των ακινήτων (και συνακόλουθα της περιουσιακής αξίας των οριζόμενων στο άρθρο 1 του ν. 4223/2013 δικαιωμάτων, επί των οποίων επιβάλλεται ο ΕΝ.Φ.Ι.Α.), δεδομένου ότι ο φορολογούμενος δύναται με δική του πρωτοβουλία να αποστεί από την εφαρμογή του τεκμαρτού/αντικειμενικού τρόπου προσδιορισμού της αγοραίας αξίας, ζητώντας από το δικαστήριο, κατά την παράγραφο 6 του άρθρου 41, τον προσδιορισμό της αξίας αυτής (πρβλ. ΣΤΕ Ολομ. 4003/2014, 86/2015 επταμ.), εάν θεωρεί ότι η αντικειμενική αξία του ακινήτου του είναι (ουσιωδώς) μεγαλύτερη από την πραγματική αγοραία αξία του. Επομένως, σε τέτοια περίπτωση, η πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α., η οποία ερείδεται στην ισχύουσα (κανονιστικώς ορισθείσα με υπουργική απόφαση) τιμή ζώνης, προσβάλλεται με έννομο συμφέρον από τον φορολογούμενο (όχι στο σύνολό της, αλλά μόνον) κατά το μέρος της που στηρίζεται σε τιμή ζώνης υπερβαίνουσα την τιμή (ανά τ.μ.) η οποία αντιστοιχεί στην πραγματική αγοραία αξία του ακινήτου. Ενόψει των προηγουμένων, οι διατάξεις των άρθρων 41 παρ. 6 του ν. 1249/1982 και 4 παρ. 1 και 2 του ν. 4223/2013, σε συνδυασμό με τις προεκτεθείσες διατάξεις των άρθρων 63 και 65 του ΚΦΔ, έχουν την έννοια ότι, εφόσον ισχύει η οικεία κανονιστική ρύθμιση περί τιμής ζώνης [...], στην οποία ερείδεται η πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α., ο καθού φορολογούμενος, ο οποίος επιδιώκει να αποστεί από την τεκμαρτή αξία που ορίζει η εν λόγω κανονιστική ρύθμιση, στο πλαίσιο του προσδιορισμού του ύψους του ΕΝ.Φ.Ι.Α. που οφείλει, δεν αρκεί να αμφισβητήσει με την ενδικοφανή και, περαιτέρω, με την ένδικη προσφυγή του τη νομιμότητα της ως άνω κανονιστικής ρύθμισης περί τιμής ζώνης των ακινήτων στην περιοχή στην οποία βρίσκεται η περιουσία του, αλλά (ανεξαρτήτως εάν ισχυρίζεται ότι η τιμή ζώνης δεν καθορίστηκε εξ αρχής ορθώς ή ότι δεν συνάδει πλέον με τις τρέχουσες τιμές, λόγω μεταβολής των συνθηκών της αγοράς, ή ότι δεν ανταποκρίνεται στις ειδικές συνθήκες του συγκεκριμένου ακινήτου του: πρβλ.

ΣΤΕ Ολομ. 4003/2014 και ΣΤΕ 2810/2017 επταμ.) **βαρύνεται να προβάλει, με συγκεκριμένο ισχυρισμό, ότι η εφαρμοσθείσα τιμή ζώνης είναι (ουσιωδώς) μεγαλύτερη από την πραγματική αγοραία τιμή του ακινήτου του, καθώς και να διατυπώσει συγκεκριμένο αίτημα ως προς το ύψος, στο οποίο πρέπει να καθοριστεί η επίμαχη αγοραία αξία, συνοδευόμενο, μάλιστα, από έγγραφα στοιχεία τεκμηρίωσής της,** δεδομένου ότι, σε τέτοια περίπτωση, αντικείμενο της διοικητικής (ενδικοφανούς) διαδικασίας και της αντίστοιχης διοικητικής δίκης είναι ο προσδιορισμός της αμφισβητούμενης αγοραίας αξίας του ακινήτου και, συνακόλουθα, του φόρου, ο οποίος αναλογεί κατά το νόμο στην αξία αυτή. **Αν ο φορολογούμενος παραλείψει να ανταποκριθεί στο ανωτέρω βάρος του, η ενδικοφανής προσφυγή του είναι απορριπτέα, ως αόριστη και αναπόδεικτη,** ενώ, περαιτέρω, απορρίπτεται και η ένδικη προσφυγή του κατά της (σιωπηρής ή ρητής) απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής του.»

**Επειδή,** με το μοναδικό λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει τα εξής:

α) Εν προκειμένω έχει φορολογηθεί το δικαίωμα της ψιλής κυριότητας, πλην όμως ο ψιλός κύριος του ακινήτου, ενόψει του ότι αποκλείεται από τη χρήση και κάρπωσή του, δεν αποκτά περαιτέρω εισοδήματα και σε κάθε περίπτωση η ψιλή κυριότητα δεν αποτελεί ένδειξη αυξημένης φοροδοτικής ικανότητας, ακόμη και στις περιπτώσεις φόρου περιουσίας, καθώς ο ψιλός κύριος ουδεμία απολαβή αποκτά από το φορολογητέο ακίνητο, ενώ εξάλλου σε καμία περίπτωση το δικαίωμα ψιλής κυριότητας, που αποτελεί ένα δικαίωμα προσδοκίας πλήρους κυριότητας, δεν αποτελεί δείκτη προσαυξημένης περιουσίας του φορολογουμένου, αλλά μάλλον δείκτη για την κτηθησομένη στο μέλλον περιουσία του φορολογουμένου, και αυτό κατατείνει στο ότι ο ΕΝΦΙΑ στην πραγματικότητα λειτουργεί απομειωτικά της αξίας του δικαιώματος της ψιλής κυριότητας αυτού.

β) Εν προκειμένω, εκ του φορολογηθέντος δικαιώματος ψιλής κυριότητας ούτε το εισόδημα ούτε η περιουσία του έχει προσαυξηθεί με τρόπο που θα μπορούσε να θεμελιώσει μεγαλύτερη ένδειξη περιουσίας ή εισοδήματος και συνεπώς μεγαλύτερη φοροδοτική ικανότητά του, κατά συνέπεια είναι απολύτως αδύνατο να ανταποκριθώ στο καταλογιζόμενο φορολογικό βάρος, η ύπαρξη δε ακίνητης περιουσίας δεν δύναται άνευ άλλου τινός να στοιχειοθετήσει, να αποδείξει ή ακόμη και να ενδείξει την φοροδοτική ικανότητα των φορολογουμένων.

γ) Επειδή, ο ΕΝΦΙΑ λαμβάνει ως βάση την αξία που προκύπτει από το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας, πλην όμως κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος, και σύμφωνα με την πάγια νομολογία των Δικαστηρίων όλων των βαθμών και του ΣΤΕ, η φορολογητέα ύλη δεν επιτρέπεται να είναι πλασματική, αλλά πρέπει να είναι πραγματική (ΣΤΕ Ολ. 29/2014, 4003/2014, 2563/2015).

**Επειδή,** οι ισχυρισμοί αυτοί της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί:

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

β) Από την ερμηνεία του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος δεν προκύπτει ότι επί επιβολής φόρου επί της περιουσίας θα πρέπει το βαρυνόμενο περιουσιακό αντικείμενο να είναι προσοδοφόρο, πολλώ μάλλον που, όπως κρίθηκε (πλειοψηφία 17-2) με την υπ' αριθμ. 532/2015 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 11 της απόφασης) για την περίπτωση του φόρου ακίνητης περιουσίας (ΦΑΠ), ο νομοθέτης, θεσπίζοντας τον ΦΑΠ, απέβλεψε, επιτρεπτός κατά το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, στη φοροδοτική ικανότητα που απορρέει από αυτή καθεαυτή την κατοχή της ακίνητης περιουσίας ως φορολογητέας ύλης (άλλως, πηγής πλούτου) διαφορετικής από το εισόδημα, δοθέντος ότι, κατά τη συνταγματική αυτή διάταξη, αντικείμενο φορολογικής επιβάρυνσης μπορούν να αποτελέσουν όχι μόνο το εισόδημα, αλλά, αυτοτελώς, και η περιουσία, και, ως εκ τούτου, η ύπαρξη προσόδου από το εκάστοτε συγκεκριμένο βαρυνόμενο με ΦΑΠ ακίνητο δεν αποτελεί καταρχήν προϋπόθεση ή κριτήριο υπαγωγής στο ΦΑΠ (πρβλ. επίσης ΟΛΣΤΕ 1972/2012 (πλειοψηφία 28-11), σκέψη 16 - ΕΕΤΗΔΕ· ΟΛΣΤΕ 3342/2013 (πλειοψηφία 28-11), σκέψη 16 - ΕΕΤΗΔΕ· ΟΛΣΤΕ 3343/2013 (πλειοψηφία 28-11), σκέψη 18 - ΕΕΤΗΔΕ· ΟΛΣΤΕ 3344/2013 (πλειοψηφία 28-11), σκέψη 20 - ΕΕΤΗΔΕ· ΟΛΣΤΕ 3345-3349/2013 (πλειοψηφία 28-11), σκέψη 19 - ΕΕΤΗΔΕ), κάτι που θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι ισχύει και για την περίπτωση του ΕΝΦΙΑ, αφού και ο ΕΝΦΙΑ, όπως και ο ΦΑΠ, είναι φόρος επί της κατοχής ακίνητης περιουσίας.

γ) Όπως προκύπτει από την προαναφερθείσα υπ' αριθμ. 171/2017 πρόσφατη απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 9 της απόφασης) και τις όμοιές της υπ' αριθμ. 2334/2016, 2335/2016, 2336/2016 και 2337/2016 αποφάσεις επίσης του Β' Τμήματος του ίδιου δικαστηρίου, με τις διατάξεις του άρθρου 41 ν. 1249/1982, στις οποίες παραπέμπει ρητά το άρθρο 4 ν. 4223/2013 για τον υπολογισμό του ΕΝΦΙΑ, θεσπίστηκε αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων κατά τρόπο ώστε, βάσει προκαθορισμένων, ειδικών και πρόσφορων κριτηρίων, να προκύπτει για κάθε ακίνητο μιας περιοχής ορισμένη αξία, ανταποκρινόμενη, κατά προσέγγιση, στην πραγματική αγοραία αξία αυτού, δηλαδή στην ελάχιστη εύλογη αξία αγοραπωλησίας που θα συμφωνούσαν δύο καλά ενημερωμένοι και επιμελείς συναλλασσόμενοι που δεν έχουν σχέση μεταξύ τους. Η αξία αυτή ανάγεται μεν σε μια υποθετική/δυναμική συναλλαγή, αλλά **αφορά στην πραγματική αξία του ακινήτου στην αγορά** (και όχι σε οποιαδήποτε τυχόν πλασματική αξία), **η οποία επιτρεπώς κατά το Σύνταγμα** (άρθρα 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1) **υπόκειται σε φόρο (επί της περιουσίας)**, εν προκειμένω σε ΕΝΦΙΑ. Επομένως, ο υπολογισμός του ΕΝΦΙΑ επί τη βάση του αντικειμενικού συστήματος προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων δεν έρχεται καταρχήν σε αντίθεση με τα άρθρα 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος, πολλώ μάλλον αφού, όπως προκύπτει από την προαναφερθείσα υπ' αριθμ. 4003/2014 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 9 της απόφασης), ο υποκείμενος στο φόρο (φορολογούμενος) έχει σε κάθε περίπτωση το δικαίωμα να αμφισβητήσει δικαστικώς, επικαλούμενος οποιοδήποτε στοιχείο και προσκομίζοντας οποιοδήποτε αποδεικτικό μέσο κρίνει εκείνος κατάλληλο και ουσιώδες, την αντικειμενική αξία συγκεκριμένου ακινήτου ή ακινήτων του κατά το στάδιο επιβολής του φόρου, αν θεωρεί είτε ότι εξαρχής αυτή δεν καθορίστηκε ορθά είτε ότι η αγοραία αξία του ακινήτου μειώθηκε λόγω μεταβολής των συνθηκών της αγοράς, γεγονός που σημαίνει ότι ο υπολογισμός του ΕΝΦΙΑ επί τη βάση του αντικειμενικού συστήματος προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων είναι σε κάθε περίπτωση μαχητός, σε αρμονία με το κατοχυρωμένο με το άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος δικαίωμα σε παροχή πλήρους έννομης προστασίας, τόσο σε επίπεδο δικαστηρίου όσο και σε ενδικοφανές στάδιο.



Στην προκειμένη περίπτωση ωστόσο η προσφεύγουσα δε συγκεκριμενοποιεί το αν, στη δική της ιδιαίτερη περίπτωση, και, σε καταφατική απάντηση, το πώς προκύπτει ουσιώδης απόκλιση μεταξύ της αντικειμενικώς προσδιορισθείσας και της πραγματικής αξίας του βαρυνόμενου με ΕΝΦΙΑ ακινήτου της με Αριθμό Ταυτότητας Ακινήτου (ΑΤΑΚ) ....., καθώς και το μέγεθος της απόκλισης, ούτε και προσκομίζει κανένα συναφές αποδεικτικό στοιχείο, αν και έχει το σχετικό δικαίωμα σύμφωνα με τα ως άνω κριθέντα με την προαναφερθείσα υπ' αριθμ. 4003/2014 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 9 της απόφασης) και σε αρμονία με το άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος.

Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο μοναδικός 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 06.12.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ..... του ....., ΑΦΜ ....., **και την επικύρωση** της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΕΝΦΙΑ έτους 2022 του Διοικητή της ΑΑΔΕ με αριθμό δήλωσης ΕΝΦΙΑ ...../2022 και αριθμό ειδοποίησης ...../9.11.2022.

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

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

**ΕΝΦΙΑ έτους 2022 συνολικού ποσού 2.896,29 €.**

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΕΝΦΙΑ έτους 2022 του Διοικητή της ΑΑΔΕ με αριθμό δήλωσης ΕΝΦΙΑ ...../2022 και αριθμό ειδοποίησης ...../9.11.2022.

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 ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

**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.