

Λ.Κ.

**Αριθμός 84/2021**

**ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ**

**ΤΜΗΜΑ Β΄**

Συνεδρίασε δημόσια στο ακροατήριό του στις 8 Ιανουαρίου 2020, με την εξής σύνθεση: Ε. Σάρπ, Αντιπρόεδρος, Πρόεδρος του Β΄ Τμήματος, Α. Σδράκα, Φρ. Γιαννακού, Σύμβουλοι, Β. Μόσχου, Ι. Δημητρακόπουλος, Πάρεδροι. Γραμματέας η Αν. Ζυγουρίτσα, Γραμματέας του Β΄ Τμήματος.

Για να δικάσει την από 9 Δεκεμβρίου 2013 αίτηση:

της εταιρείας με την επωνυμία «GRAND HOTEL SUMMER PALACE Α.Ε.», που εδρεύει στην Αθήνα (Πλ. Αγ. Θεοδώρων 2), η οποία παρέστη με τον δικηγόρο Γεώργιο Φουφόπουλο (Α.Μ. 17052), που τον διόρισε με ειδικό πληρεξούσιο,

κατά του Υπουργού Οικονομικών, ο οποίος παρέστη με τον Ιωάννη Αλεξανδράκη, Πάρεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

Με την αίτηση αυτή η αναιρεσεύουσα εταιρεία επιδιώκει να αναιρεθεί η υπ' αριθμ. 2295/2013 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών.

Οι πληρεξούσιοι των διαδίκων δήλωσαν, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 21 του Κανονισμού Λειτουργίας του Δικαστηρίου, ότι δεν θα αγορεύσουν.

Η εκδίκαση άρχισε με την ανάγνωση της εκθέσεως της εισηγήτριας, Συμβούλου Α. Σδράκα.

Μετά τη δημόσια συνεδρίαση το δικαστήριο συνήλθε σε διάσκεψη σε αίθουσα του δικαστηρίου κ α ι

Α φ ο ύ μ ε λ έ τ η σ ε τ α σ χ ε τ ι κ ά έ γ γ ρ α φ α

Σ κ έ φ θ η κ ε κ α τ ά τ ο ν Ν ό μ ο

./.

1. Επειδή, με την κρινόμενη αίτηση, για την άσκηση της οποίας έχει καταβληθεί το νόμιμο παράβολο (υπ' αριθμ. 100421-5/2013 ειδικά γραμμάτια παραβόλου, σειράς Α), ζητείται η αναίρεση της 2295/2013 απόφασης του Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Αθηνών. Με την απόφαση αυτή απορρίφθηκε προσφυγή της αναιρεσεύουσας, με την οποία ζητούσε: α) την ακύρωση της τεκμαιρομένης σιωπηρής απόρριψης από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕΕ Αθηνών της υπ' αρ. 20541/26-6-2008 δήλωσης επιφύλαξης της, την οποία είχε συνυποβάλει η αναιρεσεύουσα ανώνυμη εταιρεία με την ταυτόριθμη τροποποιητική δήλωση ενιαίου τέλους ακινήτων νομικών προσώπων, κατ' εφαρμογήν των διατάξεων του άρθρου 11Β' του ν. 3634/2008 (Α' 9) για ακίνητα που υπήρχαν στην ιδιοκτησία της την 1η Ιανουαρίου 2008, προκειμένου να μειωθεί ο ισχύων φορολογικός συντελεστής βάσει του οποίου υπολογίστηκε το ένδικο τέλος ακινήτων στο συνολικό ποσό των 547.486,81 ευρώ και β) την επιστροφή σε αυτήν, νομιμοτόκως, του ποσού των 376.793,90 ευρώ, ως αχρεωστήτως καταβληθέντος ενιαίου τέλους ακινήτων (Ε.Τ.ΑΚ).

2. Επειδή, κατά την έννοια των διατάξεων των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 53 του π.δ/τος 18/1989 (Α' 8), όπως αντικαταστάθηκαν με το άρθρο 12 παρ. 1 του ν. 3900/2010 (Α' 213), η δε παράγραφος 3 με το άρθρο 15 παρ. 2 του ν. 4446/2016 (Α' 240), προκειμένου να κριθεί παραδεκτή αίτηση αναίρεσης, απαιτείται η συνδρομή των προϋποθέσεων αμφοτέρων των εν λόγω παραγράφων (ΣτΕ 1873/2012 7μ., 435/2017, 724/2019 κ.ά.). Ειδικότερα, κατά την έννοια της πρώτης των ανωτέρω παραγράφων, ο αναιρεσεύων βαρύνεται, επί ποινή ολικού ή μερικού απαραδέκτου της αίτησής του, να τεκμηριώσει με ειδικούς και συγκεκριμένους ισχυρισμούς που περιλαμβάνει στο εισαγωγικό δικόγραφο ότι με καθένα από τους προβαλλόμενους λόγους τίθεται συγκεκριμένο, κρίσιμο για την επίλυση της διαφοράς, νομικό ζήτημα, ήτοι ζήτημα ερμηνείας διάταξης νόμου ή γενικής αρχής του ουσιαστικού ή δικονομικού δικαίου, που κρίθηκε με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση και

επί του οποίου είτε δεν υπάρχει νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας είτε οι σχετικές κρίσεις και παραδοχές της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης έρχονται σε αντίθεση με μη ανατραπέισα νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας ή άλλου ανωτάτου δικαστηρίου ή, ελλείψει αυτών, προς ανέκκλητη απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, ως τέτοια δε νομολογία νοείται η διαμορφωθείσα επί αυτού τούτου του κρίσιμου νομικού ζητήματος και όχι επί ανάλογου ή παρόμοιου (ΣτΕ 4163/2012 7μ., 1365/2017 7μ., 724/2019 κ.ά.).

3. Επειδή, το ποσό της διαφοράς που άγεται ενώπιον του Δικαστηρίου με την παρούσα αίτηση υπερβαίνει τις 40.000 ευρώ [βλ. το από 19.12.2016 (αρ. πρωτ. 32103/21.7.2016) Σημείωμα Προσδιορισμού Φορολογικής Διαφοράς, σύμφωνα με το οποίο το ύψος της φορολογικής διαφοράς ανέρχεται στο ποσό των 376.793,90 ευρώ, και ως εκ τούτου, κατά το μέρος αυτό, παραδεκτώς ασκείται η υπό κρίση αίτηση αναίρεσης.

4. Επειδή, ο νομοθέτης θέσπισε, εν συνεχεία παλαιότερων νομοθετημάτων φορολόγησης της ακίνητης περιουσίας (βλ. ν. 11/1975, άρθρα 19-36 ν. 1249/1982, άρθρα 21-35 ν. 2459/1997), το επίδικο Ενιαίο Τέλος Ακινήτων (Ε.Τ.Α.Κ.) με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 21 του ν. 3634/2008 (Α' 9). Ειδικότερα, ο ν. 3634/2008 «Κατάργηση φόρου κληρονομιών και γονικών παροχών – Απαλλαγή πρώτης κατοικίας – Ενιαίο Τέλος Ακινήτων – Αντιμετώπιση λαθρεμπορίου καυσίμων και άλλες διατάξεις» (Α' 9) ορίζει, μεταξύ άλλων, τα εξής: Άρθρο 5 (Αντικείμενο του ενιαίου τέλους ακινήτων) ότι «Από το έτος 2008 και για κάθε επόμενο έτος, επιβάλλεται ενιαίο τέλος στην ακίνητη περιουσία που βρίσκεται στην Ελλάδα και ανήκει σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα την 1η Ιανουαρίου κάθε έτους [...]». Άρθρο 6 (Υποκείμενο του ενιαίου τέλους ακινήτων) «Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από την ιθαγένεια, κατοικία ή έδρα του, φορολογείται για την ακίνητη περιουσία του, που βρίσκεται στην Ελλάδα την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας, ανεξαρτήτως των μεταβολών που τυχόν επέρχονται κατά τη διάρκεια του έτους αυτού. [...]».

Άρθρο 8 (Απαλλαγές από το ενιαίο τέλος) «Απαλλάσσονται από το τέλος: α) [...] ιγ) [...]. Κάθε άλλη διάταξη, γενική ή ειδική, που αφορά απαλλαγές από φόρους ή τέλη, πλην των ανωτέρω, δεν εφαρμόζεται για το ενιαίο τέλος ακίνητης περιουσίας.». Άρθρο 11 (Υπολογισμός του τέλους) «Η ακίνητη περιουσία κάθε προσώπου φορολογείται χωριστά. Α. Φυσικά πρόσωπα [...] Β. Νομικά Πρόσωπα. Η αξία των ακινήτων των νομικών προσώπων φορολογείται με συντελεστή 6 %. [...] Με συντελεστή ένα τοις χιλίοις (1 %) φορολογούνται: α) Η αξία των κτισμάτων των ακινήτων τα οποία ιδιοχρησιμοποιούνται για την παραγωγή ή την άσκηση εμπορικής δραστηριότητας από επιχειρήσεις ανεξαρτήτως αντικειμένου εργασιών. β) [...] γ) [...] δ) Τα ακίνητα που περιλαμβάνονται στο ενεργητικό των εταιρειών επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία και των Αμοιβαίων Κεφαλαίων Ακίνητης Περιουσίας. Το τέλος που αντιστοιχεί στη συνολική αξία των κτισμάτων που υπόκεινται σε φορολογία, δεν μπορεί να είναι μικρότερο από ένα (1) ευρώ ανά τετραγωνικό μέτρο, με εξαίρεση τα ημιτελή κτίσματα». [Με τη διάταξη του άρθρου 22 του ν. 3756/2009 (Α' 53), η οποία αφορά σε χρόνο μεταγενέστερο του εν προκειμένω κρίσιμου (2008), συμπληρώθηκε η διάταξη του άρθρου 11 παρ. Β' του ν. 3634/2008 ως εξής: «Για τα έτη 2009 και 2010 η αξία των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων οποιασδήποτε μορφής υπάγεται σε τέλος με συντελεστή 0,33 %. Για την περίπτωση αυτή δεν έχει εφαρμογή το ελάχιστο όριο του ενός (1) ευρώ ανά τετραγωνικό μέτρο των κτισμάτων». Άρθρο 12 παρ. 1 και 2 (Υπόχρεοι σε δήλωση – Προθεσμία υποβολής) «Κάθε νομικό πρόσωπο που έχει ακίνητο την πρώτη Ιανουαρίου κάθε έτους, υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση ενιαίου τέλους ακίνητης περιουσίας μέχρι και τη 15η Μαΐου του οικείου έτους. [...] 2. Η δήλωση υποβάλλεται από τον νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή από πρόσωπο που έχει ειδικά προς τούτο εξουσιοδοτηθεί από αυτόν». Άρθρο 21 παρ. 1 «Από 1ης Ιανουαρίου του έτους 2008 καταργούνται οι διατάξεις των άρθρων 21 έως

35 του ν. 2459/1997 (ΦΕΚ 17 Α΄) που αφορούν το φόρο μεγάλης ακίνητης περιουσίας». Άρθρο 36 «Η ισχύς των διατάξεων αυτού του νόμου αρχίζει: α. των άρθρων 5 έως 20 και 27 από την 1η Ιανουαρίου 2008, β. [...], γ. των λοιπών διατάξεων από τη δημοσίευση του παρόντος νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά από αυτές». Στην αιτιολογική έκθεση του ν. 3634/2008 αναφέρεται ότι «Η ακίνητη περιουσία αποτελεί δείκτη της φοροδοτικής ικανότητας των φορολογουμένων και υπόκειται σε φορολογία σε όλες τις χώρες του κόσμου....επιπλέον, ο μεγάλος αριθμός των απαλλαγών και εκπτώσεων που έχουν κατά καιρούς χορηγηθεί προς κατηγορίες ακινήτων ή φορολογουμένων έχουν αλλοιώσει τον χαρακτήρα των φόρων, έχουν περαιτέρω επιβαρύνει το σύστημα και έχουν σταδιακά οδηγήσει σε χαλάρωση του τρόπου εφαρμογής τους, κάτι που με τη σειρά του έχει επιτείνει ακόμη περισσότερο την άδικη κατανομή των φορολογικών βαρών...επιβάλλεται ένα ενιαίο τέλος ακινήτων με ιδιαίτερα χαμηλό φορολογικό συντελεστή και ευρεία φορολογική βάση με στόχο τη σταδιακή ενσωμάτωση σε αυτό το τέλος φόρων που έχουν ήδη καταργηθεί, καταργούνται δια του παρόντος νομοθετήματος (φόρος μεγάλης ακίνητης περιουσίας) ή θα καταργηθούν στο μέλλον και οι οποίοι επιβαρύνουν τα ακίνητα...». Με το προγενέστερο του ν. 3634/2008 νομοθετικό καθεστώς, ήτοι με το άρθρο 23 περ. ε΄ του ν. 2459/1997 (Α΄ 17), προβλεπόταν, ως προς τα ακίνητα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, απαλλαγή από το φόρο μεγάλης ακίνητης περιουσίας των γηπέδων κυριότητας ξενοδοχειακών επιχειρήσεων εν γένει για το πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας τους, τα οποία χρησιμοποιούν οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις για τουριστική εκμετάλλευση και στα οποία έχουν κατασκευαστεί έργα για την εξυπηρέτηση των λειτουργικών αναγκών τους. Αντιστοίχως, προβλεπόταν στο άρθρο 21 παρ. 2 περ. ιβ΄ του ν. 1249/1982 (Α΄ 43) απαλλαγή από την επιβολή του φόρου ακίνητης περιουσίας για τα γήπεδα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων κατά το

πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας τους. Τέλος, με το άρθρο 5 παρ. 10 του ν. 11/1975 (Α' 34) προβλεπόταν η απαλλαγή από την καταβολή του φόρου επί της ακίνητης περιουσίας των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων για τα ακίνητά τους, τα οποία χρησιμοποιούσαν για τουριστική εκμετάλλευση, για μια διετία από την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού.

5. Επειδή, στην αιτιολογική έκθεση του ανωτέρω νόμου αναφέρονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: «Η ακίνητη περιουσία αποτελεί δείκτη της φοροδοτικής ικανότητας των φορολογουμένων ... [Ο] μεγάλος αριθμός των απαλλαγών και εκπτώσεων που έχουν κατά καιρούς χορηγηθεί προς κατηγορίες ακινήτων ή φορολογουμένων έχουν αλλοιώσει το χαρακτήρα των φόρων, έχουν περαιτέρω επιβαρύνει το σύστημα και έχουν σταδιακά οδηγήσει σε χαλάρωση του τρόπου, εφαρμογής τους, κάτι που με τη σειρά του έχει επιτείνει ακόμη περισσότερο την άδικη κατανομή των φορολογικών βαρών. [...] [Ε]πιβάλλεται ένα ενιαίο τέλος ακινήτων με ιδιαίτερα χαμηλό φορολογικό συντελεστή και ευρεία φορολογική βάση με στόχο τη σταδιακή ενσωμάτωση σε αυτό το τέλος φόρων που έχουν ήδη καταργηθεί, καταργούνται δια του παρόντος νομοθετήματος (φόρος μεγάλης ακίνητης περιουσίας) ή θα καταργηθούν στο μέλλον και οι οποίοι επιβαρύνουν τα ακίνητα. [...]».

6. Επειδή, το άρθρο 4 του Συντάγματος ορίζει στην μεν παράγραφο 1 ότι «Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου», στη δε παράγραφο 5 ότι «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους». Περαιτέρω, στο άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζεται ότι «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». Από τις ως άνω διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 και παρ. 5 του Συντάγματος σε συνδυασμό με το άρθρο 78 παρ. 1 αυτού, που καθορίζει τα στοιχεία που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο φορολογικής επιβαρύνσεως

(εισόδημα, περιουσία, δαπάνες ή συναλλαγές), συνάγεται ότι ο νομοθέτης είναι, κατ' αρχήν, ελεύθερος να καθορίζει τις διάφορες μορφές των οικονομικών επιβαρύνσεων για τη δημιουργία δημοσίων εσόδων προς κάλυψη των δαπανών του Κράτους, που δύνανται να επιβληθούν στους βαρυνόμενους πολίτες με διάφορους τρόπους, περιορίζεται, όμως, από ορισμένες γενικές αρχές, με τις οποίες επιδιώκεται από τον συνταγματικό νομοθέτη η πραγμάτωση των κανόνων της φορολογικής δικαιοσύνης και του κράτους δικαίου γενικότερα. Οι αρχές αυτές είναι συγκεκριμένα η καθολικότητα της επιβάρυνσης και η ισότητα αυτής έναντι των βαρυνόμενων, εξειδικευόμενη με τον, κατ' αρχήν, βάσει ορισμένης φοροδοτικής ικανότητας, καθορισμό του φορολογικού βάρους, το οποίο, πάντως, επιβάλλεται επί συγκεκριμένης και εξ αντικειμένου οριζόμενης φορολογητέας ύλης, που μπορεί, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, να είναι το εισόδημα, η περιουσία, οι δαπάνες ή οι συναλλαγές. Κατά την έννοια δε των ίδιων ως άνω συνταγματικών διατάξεων, ο φόρος δεν αποκλείεται να βαρύνει ορισμένο μόνο κύκλο προσώπων ή πραγμάτων, εφόσον πλήττει ορισμένη φορολογητέα ύλη, η οποία, κατ' αυτό τον τρόπο, επιτρέπει την επιβάρυνση του συγκεκριμένου αυτού κύκλου φορολογουμένων βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων που τελούν σε συνάφεια με το ρυθμιζόμενο θέμα (βλ. ΣΤΕ 2514/2015, 2527-2531, 3342-3349/2013 Ολ., 1972/2012 Ολ., 2469-2471/2008 Ολ., 2113/1963 Ολ.). Από τις ως άνω διατάξεις του Συντάγματος συνάγεται επίσης ότι ο νομοθέτης έχει ευρεία ευχέρεια να διαμορφώνει εκάστοτε το οικείο φορολογικό σύστημα, πάντοτε όμως υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές ρυθμίσεις γίνονται βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων, καθώς και να φορολογεί ή να μη φορολογεί ορισμένη κατηγορία φορολογικών στοιχείων, όπως τα ακίνητα, εκτιμώντας τις εκάστοτε κρατούσες κοινωνικοοικονομικές συνθήκες (βλ. ΣΤΕ 532/2015 Ολομ., 2810/2017, 2975/2011, 3028/2009, 3485/2007, 3348-9/2005 7μ., 2972, 2974/2001 7μ., 3037/1990). Εξάλλου, ρύθμιση που

θεσπίζει ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση για ορισμένη κατηγορία προσώπων ή για ορισμένο αντικείμενο φορολογικής επιβάρυνσης έχει εξαιρετικό χαρακτήρα και δεν είναι επιτρεπτό να επεκτείνεται, κατ'επίκληση της αρχής της ισότητας, σε άλλες περιπτώσεις, τις οποίες αντιμετώπισε κατά διαφορετικό τρόπο ο νομοθέτης (πρβλ. ΣτΕ 2318/2018 Ολομ., 2975/2011, 3028/2009, 3485/2007, 2972/2001 7μ).

7. Επειδή, περαιτέρω, το άρθρο 17 του Συντάγματος ορίζει ότι «1. Η ιδιοκτησία τελεί υπό την προστασία του Κράτους, τα δικαιώματα όμως που απορρέουν από αυτή δεν μπορούν να ασκούνται σε βάρος του εθνικού συμφέροντος. 2. Κανένας δεν στερείται την ιδιοκτησία του, παρά μόνο για δημόσια ωφέλεια που έχει αποδειχθεί με τον προσηκόντα τρόπο, όταν και όπως ο νόμος ορίζει, και πάντοτε αφού προηγηθεί πλήρης αποζημίωση [...]». Εξάλλου, το άρθρο 1 του Πρώτου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της Ευρωπαϊκής Συμβάσεως για την προστασία των δικαιωμάτων του ανθρώπου και των θεμελιωδών ελευθεριών (Ε.Σ.Δ.Α.), που κυρώθηκε μαζί με την Σύμβαση με το άρθρο πρώτο του ν.δ. 53/1974 (Α' 256), ορίζει ότι «Παν φυσικόν ή νομικόν πρόσωπον δικαιούται σεβασμού της περιουσίας του. Ουδείς δύναται να στερηθή της ιδιοκτησίας αυτού ειμή δια λόγους δημοσίας ωφελείας και υπό τους προβλεπομένους υπό του νόμου και των γενικών αρχών του διεθνούς δικαίου όρους. Αι προαναφερόμεναι διατάξεις δεν θίγουσι το δικαίωμα παντός Κράτους όπως θέση εν ισχύϊ 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». Με τις διατάξεις αυτές με τις οποίες κατοχυρώνεται ο σεβασμός της περιουσίας του προσώπου, αναγνωρίζεται παράλληλα η εξουσία των Κρατών προς επιβολή φόρων και θέσπιση μέτρων προς εξασφάλιση της καταβολής τους. Τα Κράτη διαθέτουν ευρύτατη εξουσία ως προς τον προσδιορισμό των φόρων και τους τρόπους εισπράξεώς τους κατ'εκτίμηση των πολιτικών, οικονομικών και κοινωνικών προβλημάτων τους.



Όμως, εφόσον η επιβολή φορολογίας αποτελεί επέμβαση στην περιουσία του προσώπου, πρέπει η σχετική ρύθμιση να αποτελεί μια δίκαιη ισορροπία μεταξύ των απαιτήσεων του δημοσίου συμφέροντος και των επιταγών προστασίας των ανθρωπίνων δικαιωμάτων υπό την έννοια της υπάρξεως αναλογίας μεταξύ χρησιμοποιούμενων μέσων και επιδιωκομένων σκοπών. Ως εκ τούτου, επιβολή φορολογικής υποχρεώσεως που συνιστά υπερβολικό βάρος για τα πρόσωπα που βαρύνονται με αυτήν ή κλονίζει ριζικά την οικονομική τους κατάσταση αντίκειται στη διάταξη του άρθρου 1 του Πρώτου Προσθέτου Πρωτοκόλλου (βλ. ΣΤΕ 2318/2018, 532/2015 Ολομ., 2564, 2566/2015, 3342-3349/2013 Ολομ., 1972/2012 Ολομ., 2366-2367/2013· ΕΕΔΑ απόφαση της 16.1.1995, Ricardo Travers κατά Ιταλίας, αριθμ. 15117/89, απόφαση της 14.12.1988, Wasa κατά Σουηδίας, αριθμ. 13013/87, απόφαση της 2.12.1985, Svenska κατά Σουηδίας, αριθμ. 11036/84).

8. Επειδή, τέλος, το άρθρο 106 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζει ότι «Για την εδραίωση της κοινωνικής ειρήνης και την προστασία του γενικού συμφέροντος το Κράτος προγραμματίζει και συντονίζει την οικονομική δραστηριότητα στη Χώρα, επιδιώκοντας να εξασφαλίσει την οικονομική ανάπτυξη όλων των τομέων της εθνικής οικονομίας [...]». Από τη συνταγματική αυτή διάταξη, σύμφωνα με την οποία το Κράτος οφείλει να διασφαλίζει τη δυνατότητα ανάπτυξης οικονομικών δραστηριοτήτων, προς όφελος της εθνικής οικονομίας (πρβλ. ΣΤΕ 3396-7/2010 Ολομ. σκ. 14, 3500/2009 σκ. 16), δεν συνάγεται υποχρέωση του νομοθέτη να θεσπίζει προνομιακό φορολογικό καθεστώς ειδικώς για τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, ούτε γενική αρχή, κατά την οποία τα ακίνητα ξενοδοχειακών επιχειρήσεων πρέπει να τυγχάνουν ευνοϊκής φορολογικής μεταχείρισης σε σχέση με τα ακίνητα άλλων επιχειρήσεων, είτε απαλλασσόμενα από τη σχετική φορολογία είτε υπαγόμενα σε ηπιότερη φορολόγηση (πρβλ. ΣΤΕ 2975/2011 σκ. 7, 3028/2009 σκ. 7, 3485/2007 σκ. 7, 3348-9/2005 σκ. 6, 2971/2001 7μ. σκ. 6). Τέτοια δε γενική αρχή δεν συνάγεται ούτε από

άλλες συνταγματικές διατάξεις ούτε θα μπορούσε, κατά μείζονα λόγο, να συναχθεί από τις ισχύουσες κατά καιρούς ευνοϊκές φορολογικές ρυθμίσεις για τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.

9. Επειδή, ο νομοθέτης, θεσπίζοντας, εν συνεχεία παλαιότερων νομοθετημάτων φορολογήσεως της ακίνητης περιουσίας (βλ. ν. 11/1975, άρθρα 19-36 ν. 1249/1982, άρθρα 21-35 ν. 2459/1997), τον επίδικο φόρο ακίνητης περιουσίας, απέβλεψε, επιτρεπτός κατά το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, στην φοροδοτική ικανότητα που απορρέει από αυτή καθ' εαυτή την κατοχή της ανωτέρω ακίνητης περιουσίας ως φορολογητέας ύλης (άλλως, πηγής πλούτου) διαφορετικής από το εισόδημα, δοθέντος ότι, κατά τη συνταγματική αυτή διάταξη, αντικείμενο φορολογικής επιβαρύνσεως μπορούν να αποτελέσουν όχι μόνο το εισόδημα, αλλά, αυτοτελώς, και η περιουσία, οι δαπάνες ή οι συναλλαγές. Περαιτέρω, όπως προκύπτει από τις διατάξεις του ν. 3634/2008 που παρατέθηκαν ανωτέρω, όσον αφορά τα νομικά πρόσωπα, στα οποία περιλαμβάνονται και οι εταιρείες με αντικείμενο την άσκηση ξενοδοχειακής επιχειρήσεως, η αξία των ακινήτων τους φορολογείται, κατ' αρχήν, με συντελεστή 6%, ενώ με συντελεστή 1% φορολογείται η αξία των κτισμάτων των ακινήτων τα οποία ιδιοχρησιμοποιούνται για την άσκηση εμπορικής δραστηριότητας από όλες τις επιχειρήσεις ανεξαρτήτως αντικειμένου εργασιών. Με τα δεδομένα αυτά, η επιβολή του επίδικου φόρου δεν υπερβαίνει τα όρια της κατά τα ανωτέρω διακριτικής ευχέρειας του νομοθέτη να διαμορφώνει εκάστοτε το οικείο φορολογικό σύστημα και να καθορίζει τον ενδεδειγμένο τρόπο φορολογήσεως διαφόρων κατηγοριών φορολογικών στοιχείων, ενόψει δε του ύψους των προβλεπομένων συντελεστών (1% για τα ιδιοχρησιμοποιούμενα από τις επιχειρήσεις κτίσματα και 6% για τα γήπεδα των επιχειρήσεων) δεν οδηγεί, κατά τα διδάγματα της κοινής πείρας, στη δημιουργία υπέρμετρου βάρους, ικανού να κλονίσει την οικονομική κατάσταση των υποβαλλομένων στον εν λόγω φόρο επιχειρήσεων, και πολύ περισσότερο δεν συνεπάγεται στέρηση της

ιδιοκτησίας τους. Επομένως, η επιβολή του επίδικου φόρου, υπολογιζομένου με τους προαναφερθέντες συντελεστές, στα ακίνητα, μεταξύ άλλων, των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων δεν παραβιάζει τις προαναφερθείσες υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις. Εξάλλου, η θέσπιση με προγενέστερα νομοθετήματα περί φορολογήσεως της ακίνητης περιουσίας ευνοϊκών για τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις ρυθμίσεων δεν εκώλυε τον νομοθέτη, ο οποίος έχει, κατά τα προεκτεθέντα, ευρεία διακριτική ευχέρεια κατά τον καθορισμό των διαφόρων μορφών φορολογικών επιβαρύνσεων, να μεταβάλει το καθεστώς για την φορολογία των ακινήτων, κατ' εκτίμηση των εκάστοτε οικονομικών αναγκών, στο πλαίσιο δε του νέου νομοθετικού καθεστώτος να ρυθμίσει, κατά διαφορετικό από ό,τι στο παρελθόν τρόπο, τη φορολογία των ακινήτων των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων. Τέλος, ενόψει του ότι, κατά τα προεκτεθέντα, ευνοϊκές φορολογικές ρυθμίσεις δεν επιδέχονται επεκτατική εφαρμογή, κατ' επίκληση της αρχής της ισότητας, σε άλλες περιπτώσεις πλην εκείνων για τις οποίες έχουν ρητώς θεσπισθεί από τον νομοθέτη, δεν είναι δυνατόν να εφαρμοσθεί και στα γήπεδα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων ο μειωμένος συντελεστής 1‰ που προβλέπεται από το άρθρο 11 παρ. Β εδάφιο γ περ. δ' του ν. 3634/2008 για τα ακίνητα που περιλαμβάνονται στο ενεργητικό των εταιρειών επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία και των αμοιβαίων κεφαλαίων ακίνητης περιουσίας.

10. Επειδή, από την αναιρεσιβαλλομένη απόφαση προκύπτουν τα εξής: Η αναιρεσείουσα ανώνυμη εταιρεία υπέβαλε στις 28.5.2008 στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕΕ Αθηνών αρχική δήλωση περί απόδοσης Ενιαίου Τέλους Ακινήτων Νομικών Προσώπων (Ε.Τ.ΑΚ.) για το έτος 2008, στην οποία περιέλαβε τα ακίνητά της στη Ρόδο, τα οποία αποτελούν ξενοδοχειακό συγκρότημα. Ειδικότερα, στην ανωτέρω δήλωση αναφέρθηκαν τα κάτωθι ακίνητα: α) κτίσματα μη ημιτελή συνολικής αξίας 34.339 ευρώ, για τα οποία υπολογίστηκε το ένδικο τέλος σε 34.339 ευρώ (ήτοι 34.339,00 X 1

ευρώ ανά τ.μ.), β) κτίσματα μη ημιτελή συνολικής αξίας 15.889.020,40 ευρώ, για τα οποία υπολογίστηκε το ένδικο τέλος σε 95.334,12 ευρώ (ήτοι  $15.889.020,40 \times 6\%$ ) και γ) γήπεδα συνολικής αξίας 75.358.780, 65 ευρώ, για τα οποία υπολογίστηκε το ένδικο τέλος σε 452.152,68 ευρώ (ήτοι  $75.358.780,65 \times 6\%$ ), συνολικό δε τέλος 547.486,81 ευρώ. Ακολούθως, η αναιρεσείουσα στις 26.6.2008 υπέβαλε στην ίδια Δ.Ο.Υ. (Ε.Τ.ΑΚ.), επισυνάπτοντας σε αυτήν και την υπ' αρ. πρωτ. 20541 ταυτάριθμη δήλωση επιφύλαξης, κατ' άρθρο 61 παρ. 5 το ν. 2238/1994 (Α' 151), με την οποία αμφισβήτησε την υπαγωγή στο ένδικο τέλος των γηπέδων του εν λόγω ξενοδοχειακού συγκροτήματος και με αίτημα την απαλλαγή της από την καταβολή του εν λόγω τέλους ως προς αυτά, άλλως, την υπαγωγή των γηπέδων του ως άνω ξενοδοχειακού συγκροτήματος στο συντελεστή 1‰, που προβλέπεται στο άρθρο 11 παρ. Β εδάφιο γ' περιπτ. δ' του ν. 3634/2008 και εφαρμόζεται στα ακίνητα που περιλαμβάνονται στο ενεργητικό των εταιρειών επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία και των Αμοιβαίων Κεφαλαίων Ακίνητης Περιουσίας, για τους αναφερομένους, ειδικότερα, λόγους, στην ως άνω επιφύλαξη. Κατόπιν τούτου, ζήτησε τη διενέργεια νέου προσδιορισμού του ένδικου τέλους επί της αξίας των επίδικων γηπέδων και την επιστροφή σε αυτή, νομιμοτόκως, του αχρεωστήτως, κατά τους ισχυρισμούς της, καταβληθέντος τέλους. Η ως άνω επιφύλαξη απορρίφθηκε σιωπηρά από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕΕ Αθηνών με την άπρακτη πάροδο τριμήνου από την κατάθεση αυτής. Με την από 10.10.2008 προσφυγή της η αναιρεσείουσα ζήτησε την ακύρωση της ανωτέρω σιωπηρής απόρριψης και την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος τέλους. Με την αναιρεσιβαλλομένη απόφαση απορρίφθηκε η προσφυγή της αναιρεσείουσας και, ειδικότερα, κρίθηκε ότι η διάταξη του άρθρου 11 παρ. Β' εδάφιο α' του ν. 3634/2008, η οποία προβλέπει την υπαγωγή στο ένδικο τέλος με συντελεστή 6‰ των ακινήτων όλων των νομικών προσώπων, μεταξύ των οποίων και των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων,

δεν αντίκειται στο άρθρο 106 και 17 του Συντάγματος, καθώς και στο άρθρο 1 παρ. 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της Ευρωπαϊκής Σύμβασης Δικαιωμάτων του Ανθρώπου. Περαιτέρω, με την αναιρεσιβαλλομένη απόφαση απορρίφθηκε λόγος της προσφυγής περί επεκτατικής εφαρμογής, βάσει της αρχής της ισότητας, του ισχύοντος για τα ακίνητα, που περιλαμβάνονται στο ενεργητικό των εταιρειών επενδύσεων και των Αμοιβαίων Κεφαλαίων Ακίνητης Περιουσίας, μειωμένου συντελεστή 1‰. Κατόπιν τούτων, το δικαστήριο της ουσίας έκρινε ότι νομίμως, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω διάταξης, υπήχθη στο ένδικο τέλος η έκταση των γηπέδων του ξενοδοχειακού συγκροτήματος της αναιρεσείουσας εταιρείας και ορθά υπολογίστηκε το τέλος αυτό με συντελεστή 6‰. Ειδικότερα, με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση (σκέψεις 4, 5, 6) κρίθηκε ότι «4. [...] Όπως, όμως, συνάγεται από τη ρητή διατύπωση της οικείας διάταξης του άρθρου 11 Κεφάλαιο Β' εδ. α' του ως άνω νόμου [ν. 3634/2008], η οποία προβλέπει την υπαγωγή στο ένδικο τέλος [Ενιαία Τέλος Ακινήτων] όλων των νομικών προσώπων -μεταξύ των οποίων και τα ξενοδοχειακά συγκροτήματα- πρόθεση του νεώτερου νομοθέτη ήταν η υπαγωγή στο ένδικο τέλος και των επιχειρήσεων εκείνων, οι οποίες, [...] απήλαυαν με διάφορους νόμους ορισμένων ευεργετημάτων και απαλλαγών. Υπ' αυτή την έννοια, η επιβολή του υπόψη τέλους υπολογιζομένου σε ποσοστό 6‰ επί της αξίας των κτισμάτων, και δη, των γηπέδων τίθεται κατά τρόπο γενικό και αντικειμενικό, αφορά όλες τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις της χώρας, και υπαγορεύτηκε από την ανάγκη σταθεροποίησης και ανάκαμψης της οικονομίας. Εξάλλου επ' ουδενί λόγο δύναται να θεωρηθεί, κατά τα προεκτεθέντα, ότι είχε διαμορφωθεί με τους προηγούμενους φορολογικούς νόμους παγίως γενική αρχή, κατ' εφαρμογή της οποίας οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις έχαιραν, ευνοϊκού φορολογικού καθεστώτος. Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, η επίμαχη ρύθμιση του εδαφίου α' του Κεφαλαίου του άρθρου 11 του ν. 3634/2008 κείται εντός των ορίων που

τάσσει το άρθρο 106 του Συντάγματος. 5. [...] όπως συνάγεται από τα άρθρα 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος, ο συντακτικός νομοθέτης παρέχει ευρεία ευχέρεια στον κοινό νομοθέτη, εκτιμώντας τις εκάστοτε κρατούσες κοινωνικοοικονομικές συνθήκες, να φορολογεί τη μεγάλη ακίνητη περιουσία ή τη μεγάλη κινητή περιουσία. Εν προκειμένω το Ε.Τ.ΑΚ. συνιστά γενικό μέτρο, το οποίο βαρύνει όλα τα φυσικά νομικά πρόσωπα στη χώρα. Εξάλλου, ο εφαρμοζόμενος συντελεστής 6% επί της αξίας των ακινήτων των εν λόγω νομικών προσώπων -ξενοδοχειακών επιχειρήσεων- δεν συνιστά υπερβολικό βάρος για τα πρόσωπα αυτά, ούτε κλονίζει ριζικά την οικονομική τους κατάσταση, ώστε να τεθεί ζήτημα αντίθεσης, προς την προστατεύουσα την ιδιοκτησία, διάταξη του άρθρου 17 του Συντάγματος (πρβλ. σκέψη αρ. 8 - αφορά την επιβολή Φ.Α.Π. - στη Σ.τ.Ε. 2972/2001 - 7μελ., καθώς επίσης Σ.τ.Ε. 691/2002). Περαιτέρω, η ένδικη ρύθμιση δεν αντίκειται στην προστατεύουσα την περιουσία διάταξη του άρθρου 1 παρ. 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της Σύμβασης της Ρώμης «δια την προάσπισιν των δικαιωμάτων του ανθρώπου και των θεμελιωδών ελευθεριών» (Ε.Σ.Δ.Α.) που υπογράφηκε την 4.11.1950 και κυρώθηκε με το ν.δ. 53/1974 (Α' 256), καθόσον με την εφαρμογή της εν λόγω διάταξης σύμφωνα με τα προεκτεθέντα δεν προκαλείται προσβολή του δικαιώματος ελεύθερης απολαύσεως της περιουσίας των υποβαλλομένων, στο ενιαίο τέλος ακινήτων, νομικών προσώπων, ενώ άλλωστε επ' ουδενί λόγο η εν λόγω ρύθμιση οδηγεί την προσφεύγουσα σε στέρηση της περιουσίας της. 6. [...] ρύθμιση που θεσπίζει εφαρμογή μειωμένου φορολογικού συντελεστή για ορισμένη κατηγορία προσώπων έχει εξαιρετικό χαρακτήρα και δεν είναι καταρχήν επιτρεπτό να επεκτείνεται, είτε κατ' επίκληση της αρχής της ισότητας είτε με τη συναγωγή γενικού κανόνα σε άλλες περιπτώσεις, τις οποίες αντιμετώπισε κατά διαφορετικό τρόπο ο νομοθέτης (πρβλ. ΣΤΕ 3028/2009, 3485/2007). Και τούτο, διότι μια τέτοια επέκταση θα αντέβαινε στην κρατούσα στο πεδίο του φορολογικού δικαίου, αρχή της

αποκλείουσας, τη χρήση της διασταλτικής και αναλογικής ερμηνευτικής μεθόδου, στενής ερμηνείας των αναφερόμενων, στο υποκείμενο, αντικείμενο, στο συντελεστή του φόρου ή τέλους ή στις φορολογικές απαλλαγές και εξαιρέσεις διατάξεων.».

11. Επειδή, με την κρινόμενη αίτηση προβάλλεται ότι η ανωτέρω διάταξη του άρθρου 11 περ. Β εδάφιο α΄ του ν. 3634/2008, με την οποία προβλέπεται η υπαγωγή στο ενιαίο τέλος ακινήτων με συντελεστή 6% των ακινήτων όλων των νομικών προσώπων, μεταξύ των οποίων και των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, αντίκειται στα άρθρα 4 παρ. 5, 17, 78 παρ. 1 και 106 του Συντάγματος καθώς και στο άρθρο 1 του Πρώτου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ και ότι, συνεπώς, έσφαλε το δικάσαν δικαστήριο δεχθέν την συνταγματικότητα της διατάξεως αυτής. Ειδικότερα, προβάλλεται ότι μη νομίμως κρίθηκε με την αναιρεσιβαλλομένη απόφαση ότι στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις δεν εφαρμόζεται το άρθρο 106 του Συντάγματος και η γενική αρχή του φορολογικού δικαίου, σύμφωνα με την οποία οι εν λόγω επιχειρήσεις χαίρουν ευνοϊκού φορολογικού καθεστώτος, συνισταμένου είτε στην καθιέρωση φορολογικών απαλλαγών είτε στην θέσπιση ηπιότερης φορολογίας για τα ακίνητά τους. Περαιτέρω, προβάλλεται ότι η επιβολή τέλους 6‰ επί της αξίας των γηπέδων της συνιστά άνιση και καταχρηστική μεταχείριση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, κατά παράβαση των άρθρων 4 παρ. 5, 17 και 78 του Συντάγματος καθώς και του άρθρου 1 του Πρώτου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ, και για τον λόγο αυτό έσφαλε η αναιρεσιβαλλομένη απόφαση μη εφαρμόζοντας την ευνοϊκότερη φορολογική μεταχείριση (συντελεστής 1‰) που προβλέπεται από το άρθρο 11 παρ. Β εδάφιο γ΄ περ. δ του ν. 3634/2008 και ισχύει επί των γηπέδων των εταιρειών επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία και στα Αμοιβαία Κεφάλαια Ακίνητης Περιουσίας, Και τούτο διότι, κατά την αναιρεσεύουσα, η κατοχή ακίνητης περιουσίας από ξενοδοχειακές επιχειρήσεις δεν συνιστά δείκτη φοροδοτικής τους

ικανότητας και δεν μπορεί να αποτελεί βάση για επιβολή φόρου περιουσίας και, μάλιστα, σε ύψος που υπερβαίνει το ποσό του φόρου που θα επιβαλλόταν εάν ίσχυε ο προηγούμενος φόρος μεγάλης ακίνητης περιουσίας (ΦΜΑΠ). Προς θεμελίωση του παραδεκτού προβάλλεται ότι “το θέμα αν οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις υπόκεινται στον συντελεστή 1% αντί του 6% του ν. 3634/2008 περί Ενιαίου Φόρου Ακίνητης Περιουσίας δεν έχει κριθεί και έτσι δεν υπάρχει αντίθετη νομολογία του Ανωτάτου Δικαστηρίου Σας ή άλλου Ανωτάτου Δικαστηρίου που να καθιστά την υπό κρίση αίτηση απαράδεκτη κατ’ αρθ. 12 παρ. 1 ν. 3900/2010”.

12. Επειδή, η κρίση της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως ότι η διάταξη του άρθρου 11 παρ. Β εδάφιο α΄ του ν. 3634/2008, με την οποία, για τον υπολογισμό του ένδικου τέλους προβλέπεται η εφαρμογή συντελεστή 6% επί της αξίας των γηπέδων, μεταξύ άλλων, των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, δεν αντίκειται στις διατάξεις των άρθρων 4 παρ. 5, 17, 78 παρ. 1 και 106 του Συντάγματος και στο άρθρο 1 του Πρώτου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ είναι νόμιμη, σύμφωνα με τα προεκτεθέντα στις σκέψεις 6 έως 9. Συνεπώς, οι περί του αντιθέτου λόγοι αναιρέσεως, ανεξαρτήτως του παραδεκτού προβολής τους, είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι.

13. Επειδή, εν όψει των ανωτέρω, η κρινόμενη αίτηση πρέπει να απορριφθεί.

#### **Δ ι ά τ α ύ τ α**

Απορρίπτει την αίτηση.

Διατάσσει την κατάπτωση του παραβόλου.

Επιβάλλει στην αναιρεσεύουσα εταιρία την δικαστική δαπάνη του Δημοσίου, η οποία ανέρχεται σε τετρακόσια εξήντα (460) ευρώ.

Η διάσκεψη έγινε στην Αθήνα στις 15 Ιανουαρίου 2020

Η Πρόεδρος του Β΄ Τμήματος

Η Γραμματέας του Β΄ Τμήματος



Ε. Σάρπ  
και η απόφαση δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση της 20ής

Αν. Ζυγουρίτσα

Ιανουαρίου 2021.

Ο Προεδρεύων Σύμβουλος

Η Γραμματέας

Σ. Μαρκάτης

Κ. Ανδρέου