

**Ο ακυρωτικός έλεγχος των κανονιστικών πράξεων
περί των τιμών ζώνης των ακινήτων
στην πρόσφατη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας¹**

*Ιωάννη Δημητρακόπουλου,
Παρέδρου του Συμβουλίου της Επικρατείας*

A. Εισαγωγή – Έννοια και σημασία των τιμών ζώνης

I. Το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζει την περιουσία ως ένα από τα τέσσερα πιθανά αντικείμενα της φορολογίας². Ειδικότερα, ο νομοθέτης μπορεί, κατ' αρχήν, να αποβλέψει στη φοροδοτική ικανότητα που απορρέει από αυτή καθεαυτή την κατοχή (εμπραγμάτων δικαιωμάτων επί) ακίνητης περιουσίας ως φορολογητέας ύλης και, δη, αυτοτελούς σε σχέση με το εισόδημα³. Στο πλαίσιο αυτό, κρίσιμο στοιχείο για τον προσδιορισμό του φορολογικού βάρους είναι η βάση επιβολής του, η οποία, ενόψει και της συνταγματικής αρχής της φορολογικής ισότητας, (πρέπει να) συνάπτεται, τουλάχιστον κατ' αρχήν, προς την αξία της ακίνητης περιουσίας.

II. Για τον υπολογισμό της αξίας των ακινήτων (ως βάσης υπολογισμού των φόρων επί της κατοχής ή της μεταβίβασης ακίνητης περιουσίας) χρησιμοποιείται εδώ και πολλά χρόνια το λεγόμενο “αντικειμενικό σύστημα”, το οποίο εφαρμόζεται σε περιοχές εντός σχεδίου πόλεως και βασίζεται στις τιμές ζώνης (άλλως, τιμές εκκίνησης) οι οποίες προβλέπονται από το άρθρο 41 του ν. 1249/1982, σε συνδυασμό με την απόφαση 1067780/82/Γ0013/9.6.1994 του Υφυπουργού Οικονομικών (στο εξής, ΥΑ 1994), και καθορίζονται με κανονιστικές πράξεις του Υπουργείου Οικονομικών. Κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 1 παρ. 2 της ανωτέρω ΥΑ 1994,

¹ Το κείμενο αποδίδει την εισήγηση του γράφοντος στο σεμινάριο Διοικητικού Δικαίου του Ιδρύματος Μ. Στασινοπούλου, που πραγματοποιήθηκε στην Αθήνα την 31.1.2020.

² Τα άλλα τρία είναι το εισόδημα, οι συναλλαγές και οι δαπάνες.

³ Βλ. ΣτΕ Ολομ. 1972/2012 και Ολομ. 532/2015, με τις οποίες κρίθηκε ότι η ύπαρξη εισοδήματος/προσόδου από το ακίνητο επιτρεπτός δεν αποτελεί προϋπόθεση ή κριτήριο

² Τα άλλα τρία είναι το εισόδημα, οι συναλλαγές και οι δαπάνες.

³ Βλ. ΣτΕ Ολομ. 1972/2012 και Ολομ. 532/2015, με τις οποίες κρίθηκε ότι η ύπαρξη εισοδήματος/προσόδου από το ακίνητο επιτρεπτός δεν αποτελεί προϋπόθεση ή κριτήριο υπαγωγής σε φόρο ακινήτων ούτε, άλλωστε, η μη συνεκτίμηση, κατά την επιβολή τέτοιου φόρου, της ύπαρξης (ή μη) εισοδήματος από το βαρυνόμενο ακίνητο συνιστά, μόνη αυτή, παράβαση της συνταγματικής αρχής της ίσης, αναλόγως της φοροδοτικής ικανότητας εκάστου, επιβάρυνσης.

τιμή ζώνης (TZ) ή τιμή εκκίνησης είναι η ενιαία τιμή αφετηρίας την οποία έχει κάθε ακίνητο που βρίσκεται στη ζώνη αυτή και αναφέρεται στη συνολική αξία κτίσματος και οικοπέδου που αναλογεί σε ένα τ.μ. επιφάνειας καινούργιας κατοικίας ή διαμερίσματος στον Α όροφο της οικοδομής με πρόσοψη σε ένα μόνο δρόμο. Σύμφωνα με το άρθρο 41 του ν. 1249/1982 και την παραπάνω ΥΑ 1994, για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων, επί της οποίας επιβάλλεται ο φόρος μεταβίβασης των ακινήτων των περιοχών που έχουν ενταχθεί στο αντικειμενικό σύστημα, λαμβάνεται υπόψη η οικεία TZ, η οποία πολλαπλασιάζεται με τη συνολική επιφάνεια της κατοικίας, του διαμερίσματος, της επαγγελματικής στέγης ή του οικοπέδου κ.λπ., το τυχόν ποσοστό συνιδιοκτησίας στο οικόπεδο και ορισμένους άλλους συντελεστές, που αφορούν, ανάλογα με το είδος του ακινήτου, στην πρόσοψη, στον όροφο, στην παλαιότητα, στην εμπορικότητα, στην αξιοποίηση του οικοπέδου κ.λπ.⁴. Περαιτέρω, και οι φόροι που επιβάλλονται στην κατοχή ακίνητης περιουσίας παραπέμπουν, για τον προσδιορισμό του ύψους του βάρους, σε βασικά στοιχεία του ως άνω αντικειμενικού συστήματος προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, το οποίο έχει κριθεί ως κατ' αρχήν συμβατό με το Σύνταγμα, λαμβανομένου υπόψη ότι δεν αποκλείει στον φορολογούμενο να αποστεί από αυτό⁵. Συγκεκριμένα, το άρθρο 24 παρ. 6 του ν. 2130/1993, περί του Τέλους Ακίνητης Περιουσίας (ΤΑΠ), ορίζει ότι για τον υπολογισμό της φορολογητέας

⁴ Η φορολογητέα αξία που προκύπτει για κάθε ακίνητο κατ' εφαρμογή του οριζόμενου στην ΥΑ 1994 τρόπου υπολογισμού συνηθίζεται να αναφέρεται στην πράξη ως "αντικειμενική αξία" του ακινήτου.

⁵ Βλ. ΣτΕ Β' Τμ. 1357/2018 επταμ., όπου κρίθηκαν, συναφώς, τα ακόλουθα: "[...] 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 [...] διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982, στις οποίες παραπέμπει το άρθρο 4 του ν. 4223/2013 [περί ΕΝ.Φ.Ι.Α.], 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."

αξίας των ακινήτων (επί της οποίας εφαρμόζεται συντελεστής που ανέρχεται από 0,250/οο έως 0,350/οο και καθορίζεται από το οικείο δημοτικό συμβούλιο) λαμβάνονται υπόψη η τιμή ζώνης και ο συντελεστής παλαιότητας, όπως καθορίζονται και ισχύουν κάθε φορά με τις εκδιδόμενες βάσει του άρθρου 41 του ν. 1249/1982 αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών. Επιπλέον, ο κύριος Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) υπολογίζεται με βάση διάφορα στοιχεία, στα οποία περιλαμβάνεται, ιδίως, η ΤΖ του ακινήτου, ενώ ο συμπληρωματικός ΕΝ.Φ.Ι.Α. υπολογίζεται βάσει της συνολικής φορολογητέας αξίας, κατά το άρθρο 41 του ν. 1249/1982, των βαρυνόμενων εμπράγματων δικαιωμάτων που έχει έκαστο φορολογούμενο πρόσωπο (βλ., αντίστοιχα, άρθρα 4 και 5 του ν. 4223/2013).⁶

⁶ Εάν κανονιστική ρύθμιση περί ΤΖ διαφύγει τον ευθύ ακυρωτικό έλεγχο, ο βαρυνόμενος με ΕΝ.Φ.Ι.Α., που βάλλει (με ενδικοφανή και ένδικη προσφυγή) κατά της σχετικής καταλογιστικής του φόρου πράξης, δεν μπορεί να ζητήσει λυσιτελώς τον παρεμπόδιτο έλεγχο της νομιμότητας της ΤΖ, διότι απαιτείται να προβάλει συγκεκριμένο και αρκούντως τεκμηριωμένο ισχυρισμό περί της πραγματικής αγοραίας αξίας του ακινήτου του. Ειδικότερα, με την ΣτΕ Β' Τμ. 1357/2018 επταμ. κρίθηκαν, σχετικώς, τα ακόλουθα: "[...] 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 [του ν. 1249/1982], τον προσδιορισμό της αξίας αυτής [...], 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 [...] διατάξεις των άρθρων 63 και 65 του ΚΦΔ, έχουν την έννοια ότι, εφόσον ισχύει η οικεία κανονιστική ρύθμιση περί τιμής ζώνης (προϋπόθεση που δεν συντρέχει, εάν έχει ακυρωθεί από το Συμβούλιο της Επικρατείας η ρύθμιση αυτή ή η παράλειψη της Διοίκησης να προβεί σε νέα, επίκαιρη ρύθμιση), 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 καθορισθεί η επίμαχη αγοραία αξία, συνοδευόμενο, μάλιστα, από έγγραφα στοιχεία τεκμηρίωσης 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

III. Το έναυσμα για την ανάπτυξη, κατά την τελευταία τετραετία, της νομολογίας του Β΄ Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας στο πεδίο του ακυρωτικού ελέγχου των ΤΖ έδωσαν οι αποφάσεις 4003/2014 και 4446/2015 της Ολομέλειας του Δικαστηρίου. Στην υπόθεση αυτή, εννέα πρόσωπα άσκησαν αίτηση ακυρώσεως κατά της παράλειψης της Διοίκησης να προβεί σε αναπροσαρμογή των ΤΖ (κατόπιν απόρριψης σχετικής αίτησης που είχαν υποβάλει στο Υπουργείο Οικονομικών το Νοέμβριο του 2013). Η Ολομέλεια έκρινε ότι

“[...] ο νομοθέτης [του άρ. 41 του ν. 1249/1982], 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, [...] προκειμένου να διασφαλίσει] 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) [...] 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.”

και τόνισε, συναφώς, ότι η αλληπάλληλη παράταση των προθεσμιών αναπροσαρμογής των αντικειμενικών αξιών με τα Μνημόνια δεν αποδεικνύει αδυναμία αναπροσαρμογής αυτών, λόγω ανυπαρξίας επαρκών και

και η ένδικη προσφυγή του κατά της (σιωπηρής ή ρητής) απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής του.”.

αξιόπιστων στοιχείων, αλλά καθυστέρηση στη δημιουργία κατάλληλου πλαισίου συλλογής και επεξεργασίας των απαραίτητων δεδομένων για την ανεύρεση των αγοραίων τιμών των ακινήτων⁷. Ενόψει τούτων, η Ολομέλεια διαπίστωσε ότι υπήρχε παράνομη παράλειψη της Διοίκησης να προβεί στην επιβαλλόμενη από το άρθρο 41 παρ. 1 του ν. 1249/1982 έκδοση απόφασης αναπροσαρμογής των αντικειμενικών αξιών των ακινήτων της χώρας, που είχαν καθοριστεί το έτος 2007. Αρχικά το Δικαστήριο δεν ακύρωσε την ως άνω παράλειψη, αλλά, κατ' εφαρμογή του άρθρου 50 παρ. 3α και 3β του π.δ. 18/1989, χορήγησε στη Διοίκηση προθεσμία έξι μηνών για να προβεί στην οφειλόμενη νόμιμη ενέργεια. Τελικά, με την 4446/2015 απόφασή του, ακύρωσε την επίμαχη παράλειψη, η οποία εξακολούθησε να συντρέχει (συνεπεία της άπρακτης παρόδου της εν λόγω προθεσμίας), περιορίζοντας, πάντως, κατά χρόνον, το ακυρωτικό αποτέλεσμα, το οποίο όρισε να ξεκινήσει από τις 21.5.2015 (ημερομηνία λήξης της εξάμηνης προθεσμίας εντός της οποίας η Διοίκηση όφειλε, κατά τα ανωτέρω, να προβεί στην έκδοση νέας κανονιστικής απόφασης περί ΤΖ).

IV. Μετά από την παραπάνω ακυρωτική απόφαση της Ολομέλειας του Δικαστηρίου, εκδόθηκε η ΠΟΛ. 1009/18.1.2016 (Β' 48/20.1.2016) απόφαση του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών, περί αναπροσαρμογής των ΤΖ, με αναδρομική ισχύ από 21.5.2015, ενόψει των κριθέντων από την ΣτΕ Ολομ. 4446/2015. Ακολούθησε το 2018 και άλλη αναπροσαρμογή των ΤΖ, η οποία έγινε με την ΠΟΛ. 1113/12.6.2018 απόφαση της Υφυπουργού Οικονομικών (Β' 2192/12.6.2018). Οι αιτήσεις ακυρώσεως που υποβλήθηκαν στο Συμβούλιο της Επικρατείας κατά (ρυθμίσεων) των ανωτέρω δύο υπουργικών αποφάσεων (στο εξής, ΠΟΛ. 1009/2016 και ΠΟΛ. 1113/2018, αντίστοιχα) οδήγησαν στην έκδοση από το Δικαστήριο σειράς αποφάσεων της επταμελούς σύνθεσης του Β' Τμήματος, διαμέσου των οποίων η νομολογία του εξελίχθηκε σημαντικά τόσο ως προς το παραδεκτό όσο και ως προς το βάσιμο αιτήσεων ακυρώσεως ΤΖ, καθώς και ως προς τις εξουσίες του δικαστή σε σχέση με το ακυρωτικό διατακτικό της απόφασής του. Οι εξελίξεις αυτές παρουσιάζονται στην ανάλυση που ακολουθεί.

⁷ Η εν λόγω παρατήρηση της Ολομέλειας μπορεί να θεωρηθεί ότι αναγνωρίζει κατ' ουσίαν την ανάγκη θέσπισης και εφαρμογής κατάλληλης μεθοδολογίας συλλογής και αξιοποίησης των δεδομένων της αγοράς, ζήτημα το οποίο αναδείχθηκε στη συνέχεια ως μείζονας σημασίας από τη νομολογία του Β' Τμήματος του Δικαστηρίου.

B. Ζητήματα παραδεκτού της αιτήσεως ακυρώσεως

Ως προς το παραδεκτό, το Δικαστήριο αντιμετώπισε και επέλυσε σειρά ζητημάτων, αναγόμενων στο έννομο συμφέρον και στην τεκμηρίωση της συνδρομής του, στο ορισμένο του δικογράφου (από την άποψη του προσδιορισμού της επίδικης κανονιστικής ρύθμισης περί TZ), στην ομοδικία και στο παράβολο, στη συνάφεια, καθώς και στη χρονική ισχύ της επίδικης ρύθμισης.

I. Έννομο συμφέρον

Αναφορικά με το έννομο συμφέρον, το Δικαστήριο υιοθέτησε την ακόλουθη μείζονα (βλ. λ.χ. ΣτΕ 2334-2337/2016 επταμ.) :

“Κατά την έννοια της διάταξης [του άρθρου 47 παρ. 1 του π.δ. 18/1989], για την άσκηση της αιτήσεως ακυρώσεως απαιτείται προσωπικό, άμεσο και ενεστώς έννομο συμφέρον του αιτούντος και δεν αρκεί το γενικό ενδιαφέρον του κάθε πολίτη για την τήρηση των νόμων και τη σύννομη άσκηση της διοικητικής λειτουργίας. Η ύπαρξη του εννόμου συμφέροντος κρίνεται, όταν η διοικητική πράξη δεν απευθύνεται ευθέως προς τον αιτούντα δημιουργώντας γι’ αυτόν συγκεκριμένες έννομες συνέπειες, από το σύνδεσμο που υπάρχει μεταξύ των εννόμων αποτελεσμάτων των επερχομένων από την προσβαλλόμενη διοικητική πράξη και του περιεχομένου μιας συγκεκριμένης νομικής κατάστασης ή ιδιότητας, στην οποία βρίσκεται ή την οποία ο αιτών έχει και επικαλείται [...], με σκοπό την προστασία των σχετικών ελευθεριών ή δικαιωμάτων του, μέσω της έκδοσης ακυρωτικής απόφασης [...]. Ειδικότερα, ο αιτών την ακύρωση κανονιστικής διοικητικής πράξης καθορισμού των τιμών του συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας ακινήτων, κατ’ επίκληση δικαιώματος (πλήρους ή ψιλής) κυριότητας ή επικαρπίας επί ορισμένου ακινήτου σε περιοχή στην οποία ισχύει το αντικειμενικό σύστημα στηρίζει, κατ’ ουσίαν, το έννομο συμφέρον του στην ιδιότητά του ως υπόχρεου για τους [...] φόρους που προβλέπονται στα άρθρα 24 του ν. 2130/1993 [...] ή/και 1 επ. του ν. 4223/2013 [...]. Υπό την ανωτέρω ιδιότητά του, ο φορολογούμενος ασκεί με έννομο συμφέρον την αίτησή του μόνο κατά της κανονιστικής ρύθμισης που αφορά στη ζώνη εντός της οποίας κείται το ακίνητό του, όχι και ως προς τις τυχόν περιεχόμενες στην προσβαλλόμενη πράξη κανονιστικές ρυθμίσεις για άλλες ζώνες (βλ. ΣτΕ 3622/2013 επταμ., 2017-2018/2012 επταμ., 2021/2012 επταμ., 230/2002 επταμ.), δεδομένου ότι το απλό ενδεχόμενο να αποκτήσει (συνεπεία αγοράς, δωρεάς, γονικής παροχής ή

κληρονομίας) εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτων σε άλλες ζώνες και, συνακόλουθα, την ιδιότητα του βαρυνόμενου με φόρους για τη μεταβίβαση ή/και την ιδιοκτησία ή επικαρπία των ακινήτων αυτών δεν είναι αρκετό να θεμελιώσει ενεστώως και προσωπικό έννομο συμφέρον του για ένδικη αμφισβήτηση των οικείων κανονιστικών ρυθμίσεων, που δεν τον αφορούν (πρβλ. ΣτΕ 1437/2013 επταμ., 3362/2011, 329/2011 επταμ., 4557/2009, 338/2004, 3716/2003, 2680/2002, 2484/2000 επταμ., 560/2000, 2972/1989). Κατ' ακολουθίαν, σε περίπτωση, όπως η επίδικη, προσδιορισμού των τιμών του συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, σε εντός σχεδίου περιοχές, με μία υπουργική απόφαση, η οποία αναλύεται σε χιλιάδες επιμέρους κανονιστικές ρυθμίσεις τιμών ζώνης (σύμφωνα με το από 23.9.2015 έγγραφο των απόψεων της Διοίκησης, [...] η αναπροσαρμογή αφορά σε 10.232 ζώνες τιμών), εκείνος που ζητά την ακύρωση της απόφασης κατ' επίκληση της ιδιότητάς του ως κυρίου ορισμένου ακινήτου σε περιοχή στην οποία ισχύει το αντικειμενικό σύστημα και, περαιτέρω, ως υπόχρεου για τους κατ' αρχήν υπολογιζόμενους βάσει [των TZ] προαναφερόμενους φόρους (τέλος ακίνητης περιουσίας/Τ.Α.Π. και Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων/ΕΝ.Φ.Ι.Α.), ασκεί με έννομο συμφέρον την αίτησή του μόνο κατά της κανονιστικής ρύθμισης που αφορά στη ζώνη εντός της οποίας κείται το ακίνητό του [...].”

Επομένως, μόνη η ιδιότητα του κατοίκου ορισμένης περιοχής δεν προσδίδει έννομο συμφέρον για την προσβολή της οικείας TZ (βλ. ΣτΕ 2336/2016 επταμ.). Αντίθετα, η ιδιότητα του ιδιοκτήτη ακινήτου εντός της ζώνης στην οποία αφορά η επίδικη TZ (και, περαιτέρω, του βαρυνόμενου με τους φόρους που προβλέπονται στα άρθρα 24 του ν. 2130/1993 ή/και 1 επ. του ν. 4223/2013) είναι κατ' αρχήν ικανή να θεμελιώσει το έννομο συμφέρον για την ακύρωσή της. Συναφώς, το Δημόσιο προέβαλε ότι οι αιτούντες – ιδιοκτήτες ακινήτων στερούνται εννόμου συμφέροντος, διότι, εάν ακυρωθεί η προσβαλλόμενη κανονιστική ρύθμιση περί καθορισμού TZ, θα ισχύει η προηγούμενη, η οποία ορίζει υψηλότερη TZ, με συνέπεια να μην ωφελούνται οι αιτούντες από το ακυρωτικό αποτέλεσμα. Ωστόσο, ο παραπάνω ισχυρισμός απορρίφθηκε, με το σκεπτικό ότι, ενόψει και των κριθέντων με τις αποφάσεις 4003/2014 και 4446/2015 της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, τυχόν ακύρωση της επίδικης κανονιστικής ρύθμισης δεν θα σήμαινε εφαρμογή για τους αιτούντες της προϊσχύσασας κανονιστικής

ρύθμισης περί της τιμής εκκίνησης στην επίμαχη ζώνη, αλλά θα δημιουργούσε υποχρέωση της Διοίκησης να προβεί σε νέο, νόμιμο (και επίκαιρο) καθορισμό της τιμής εκκίνησης των ακινήτων για την εν λόγω ζώνη, η οποία ενδέχεται να είναι χαμηλότερη της οριζόμενης με την επίδικη πράξη (βλ. λ.χ. ΣτΕ 2334-2337/2016 επταμ.).

Ειδικότερα, όσον αφορά το έννομο συμφέρον Δήμου για άσκηση αίτηση ακυρώσεως ΤΖ έχουν κριθεί τα ακόλουθα: Τόσο η προβλεπόμενη στο άρθρο 41 (παρ. 1) του ν. 1249/1982 συμμετοχή εκπροσώπων της τοπικής αυτοδιοίκησης στις επιτροπές που εισηγούνται για την έκδοση των υπουργικών αποφάσεων περί καθορισμού των ΤΖ όσο και η προβλεπόμενη στο άρθρο 261 (παρ. 4) του ν. 3852/2010 γνώμη του δημοτικού συμβουλίου του δήμου στην περιφέρεια του οποίου βρίσκονται τα ακίνητα για τα οποία καθορίζονται οι ΤΖ δεν θεμελιώνει έννομο συμφέρον των οικείων ΟΤΑ να προσβάλλουν με αίτηση ακυρώσεως τις σχετικές υπουργικές αποφάσεις, καθόσον η τοιαύτη συμμετοχή των ΟΤΑ στη διαδικασία έκδοσής τους γίνεται μόνο για την ορθή εφαρμογή των προαναφερόμενων διατάξεων, λόγω της γνώσης που κατά την εκτίμηση του νομοθέτη έχουν οι ΟΤΑ σχετικά με τις αγοραίες αξίες των ακινήτων (βλ. ΣτΕ 2066/2016 επταμ.)⁸. Περαιτέρω, ενόψει της νομοθετικής απαλλαγής των Δήμων από το ΤΑΠ και της διάταξης του άρθρου 3 παρ. 1 περιπτ. β' του ν. 4223/2013 (όπου ορίζεται ότι απαλλάσσονται από τον ΕΝΦΙΑ τα δικαιώματα στα ακίνητα που ανήκουν σε ΟΤΑ και ιδιοχρησιμοποιούνται ή παραχωρούνται δωρεάν στο Δημόσιο), Δήμος που ασκεί αίτηση ακυρώσεως κατά ΤΖ, προκειμένου να θεμελιώσει το έννομο συμφέρον του, οφείλει να προβάλει και να τεκμηριώσει επαρκώς (α) ότι είναι υπόχρεος σε ΕΝΦΙΑ, ειδικότερα δε ότι τουλάχιστον ένα από τα ακίνητα που έχει στην ιδιοκτησία του κατά την 1η Ιανουαρίου του οικείου έτους φορολογίας (κρίσιμος χρόνος, σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ. 4 του ν. 4223/2013) βαρύνεται με τον εν λόγω φόρο, διότι δεν ιδιοχρησιμοποιείται ούτε έχει παραχωρηθεί δωρεάν στο Δημόσιο (βλ. ΣτΕ 1874/2019 επταμ., 1250/2018 επταμ., 2066/2016 επταμ.) και (β) ότι η επίδικη ρύθμιση, η οποία

⁸ Επιπλέον, και η προβλεπόμενη στον Κώδικα Δήμων και Κοινοτήτων (σε αρμονία προς το άρθρο 102 του Συντάγματος) αρμοδιότητα των ΟΤΑ να διευθύνουν τις τοπικές υποθέσεις, με στόχο την προστασία των συμφερόντων της τοπικής κοινωνίας, δεν τους προσδίδει έννομο συμφέρον, δεδομένου ότι η κανονιστική ρύθμιση περί ΤΖ δεν γίνεται στο πλαίσιο διαχείρισης τοπικών υποθέσεων (πρβλ. ΣτΕ 2021/2012 επταμ.).

επηρεάζει το ύψος του ΕΝΦΙΑ που οφείλει, του προκαλεί ουσιώδη οικονομική βλάβη, ενόψει του ύψους του σχετικού φορολογικού βάρους του και της εν γένει οικονομικής κατάστασής του, η οποία δεν είναι κατ' αρχήν συγκρίσιμη με εκείνη των ιδιωτών βαρυνόμενων με ΤΑΠ και ΕΝΦΙΑ (βλ. ΣτΕ 1874/2019 επταμ., με μειοψηφία ενός Συμβούλου)⁹. Συνακόλουθα, οικονομική βλάβη ύψους εννέα ευρώ, περίπου, που επικαλείται, κατ' ουσίαν, Δήμος από την αναπροσαρμογή της ΤΖ σε ορισμένη περιοχή είναι εμφανώς τόσο επουσιώδης, ώστε να μην μπορεί να θεμελιώσει το έννομο συμφέρον του για ακύρωση της επίμαχης ΤΖ (βλ. ΣτΕ 1874/2019 επταμ.).

II. Ορισμένο του δικογράφου – Προσδιορισμός της επίδικης ΤΖ

Κατά τα προεκτεθέντα, υπάρχουν πάνω από 10.000 ζώνες, στο πλαίσιο του αντικειμενικού συστήματος προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων. Οι προαναφερόμενες υπουργικές αποφάσεις ΠΟΛ. 1009/2016 και ΠΟΛ. 1113/2018 όρισαν τις ΤΖ για το σύνολο των ζωνών αυτών. Σε κάποιες από τις αιτήσεις ακυρώσεως που ασκήθηκαν κατά των εν λόγω υπουργικών αποφάσεων, οι αιτούντες δεν προσδιόρισαν τις ζώνες ή ΤΖ που τους αφορούσαν, οπότε ανέκυψε αντίστοιχο ζήτημα απαραδέκτου, το οποίο επιλύθηκε από το Δικαστήριο με την εξής μείζονα (βλ. ΣτΕ 1895/2019 επταμ., 904/2019 επταμ., 1994-1997/2016 επταμ.):

“[...] όταν προσβάλλεται διοικητική πράξη που περιέχει πλείονες, ομοειδείς μεν κατά το αντικείμενό τους αλλά αυτοτελείς κανονιστικές ρυθμίσεις, καθεμία από τις οποίες δημιουργεί έννομες συνέπειες για διαφορετική κατηγορία προσώπων, ο αιτών την ακύρωση της πράξης, χωρίς να διακρίνει μεταξύ των ανωτέρω σκελών της, βάλλει κατ' αυτής απαραδέκτως, ελλείψει προσδιορισμού του βλαπτικού για τα έννομα συμφέροντά του μέρους της, αν ασκεί την αίτησή του κατ' επίκληση ιδιότητας ικανής να του προσδώσει έννομο συμφέρον μόνον ως προς μία από τις επιμέρους κανονιστικές ρυθμίσεις της

⁹ Η εν λόγω δεύτερη προϋπόθεση αποτελεί, κατ' ουσίαν, έκφραση της δικονομικής αρχής *de minimis non curat praetor* (η οποία εφαρμόζεται και από το ΕΔΔΑ). Κατά τη γνώμη μου, η προϋπόθεση περί ουσιώδους οικονομικής βλάβης τεκμαίρεται ότι συντρέχει ως προς τους ιδιώτες αιτούντες, η οικονομική κατάσταση των οποίων, όπως σημειώνεται και στην απόφαση ΣτΕ 1874/2019, δεν είναι κατ' αρχήν συγκρίσιμη με εκείνη των ΟΤΑ. Συνεπώς, οι ιδιώτες αιτούντες δεν χρειάζεται να επικαλεσθούν και να αποδείξουν ουσιώδη οικονομική βλάβη. Ωστόσο, το ανωτέρω τεκμήριο είναι μαχητό και θεωρώ ότι μπορεί να ανατραπεί, εφόσον προβληθεί σχετική αντίρρηση/ένσταση από το καθού Δημόσιο, το οποίο έχει, βέβαια, στη διάθεσή του τα στοιχεία για την ακίνητη περιουσία των αιτούντων και την οικονομική της επιβάρυνση, που επηρεάζεται από τις ΤΖ.

προσβαλλόμενης πράξης, η οποία (ρύθμιση) ούτε αναφέρεται, κατά τρόπο ειδικό και συγκεκριμένο, στο δικόγραφο του ενδίκου βοηθήματος ούτε προκύπτει με σαφήνεια από το εν γένει περιεχόμενό του, είναι δε διάφορο το περαιτέρω ζήτημα της επαρκούς τεκμηρίωσης της εν λόγω ιδιότητας, με στοιχεία προαποδεικτικώς προσκομιζόμενα στο Δικαστήριο. Από το συνδυασμό των προηγούμενων προκύπτει ότι σε περίπτωση, όπως η επίδικη, προσδιορισμού των τιμών του συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, σε εντός σχεδίου περιοχές, με μία υπουργική απόφαση, η οποία αναλύεται σε χιλιάδες επιμέρους κανονιστικές ρυθμίσεις τιμών ζώνης, εκείνος που ζητά την ακύρωση της απόφασης κατ' επίκληση της ιδιότητάς του ως κυρίου ορισμένου ακινήτου σε περιοχή στην οποία ισχύει το αντικειμενικό σύστημα και, κατά συνέπεια, ως υπόχρεου για τους κατ' αρχήν υπολογιζόμενους βάσει των αντικειμενικών αξιών προαναφερόμενους φόρους (τέλος ακίνητης περιουσίας και ΕΝΦΙΑ), ασκεί με έννομο συμφέρον την αίτησή του μόνο κατά της κανονιστικής ρύθμισης περί τιμής ζώνης που αφορά στη ζώνη εντός της οποίας κείται το ακίνητό του, την οποία και υποχρεούται να προσδιορίζει κατά τρόπο αρκούντως ειδικό και σαφή στο δικόγραφο της αίτησής του, άλλως αυτή απορρίπτεται ως απαράδεκτη, λόγω παράλειψης καθορισμού του βλαπτικού για τον αιτούντα σκέλους της προσβαλλόμενης πράξης, την οποία ο κύριος τέτοιου ακινήτου δεν έχει έννομο συμφέρον να προσβάλει γενικώς και στο σύνολό της. Η ανωτέρω υποχρέωση του αιτούντος ανάγεται όχι μόνο στο έννομο συμφέρον του για την άσκηση του ενδίκου βοηθήματος αλλά επίσης και, δη, προεχόντως, στον προσδιορισμό του αντικειμένου της ακυρωτικής δίκης (και του διατακτικού της τυχόν εκδοθησόμενης ακυρωτικής απόφασης, που επιδιώκει ο αιτών, για την προστασία των δικαιωμάτων του), που πρέπει το Δικαστήριο και τα διάδικα μέρη να γνωρίζουν με ακρίβεια και σαφήνεια από την έναρξή της [...].”

Σχετικώς κρίθηκε ότι δεν αρκεί για το παραδεκτό της αιτήσεως ακυρώσεως, από την ανωτέρω άποψη, να μνημονεύεται από τον αιτούντα η διεύθυνση των ακινήτων του ή ο δήμος της τοποθεσίας τους, εφόσον δεν προσδιορίζεται η ζώνη στην οποία κείνται τα ακίνητά του, παράλειψη η οποία δεν μπορεί να θεραπευθεί με υπόμνημα (βλ. ΣτΕ 1895/2019 επταμ.). Παρομοίως, σε άλλη περίπτωση, στην οποία οι αιτούντες επικαλέσθηκαν την ιδιότητά τους ως δικαιούχων εμπραγμάτων δικαιωμάτων επί ακινήτων σε ορισμένη περιοχή της Αντιπάρου, η οποία, όμως, αποτελούνταν από δύο ζώνες, χωρίς καθένας από τους αιτούντες να προσδιορίζει ποια συγκεκριμένα από τις δύο

αντίστοιχες ΤΖ τον αφορούσε και τον έθιγε, υπό την ανωτέρω ιδιότητά του (λαμβάνομένου υπόψη ότι κανένας από αυτούς δεν προσδιόριζε τη ζώνη στην οποία είχε τα προβαλλόμενα εμπράγματα δικαιώματα επί ακινήτων), η αίτηση απορρίφθηκε ως απαράδεκτη, ελλείπει καθορισμού της βλαπτικής για τα έννομα συμφέροντα εκάστου των αιτούντων ρύθμισης της προσβαλλόμενης υπουργικής απόφασης, ενόψει και του ότι κανένας από τους αιτούντες δεν ισχυρίστηκε ότι ήταν δικαιούχος εμπραγμάτων δικαιωμάτων σε αμφότερες τις ζώνες (βλ. ΣΤΕ 904/2019 επταμ.).

III. Τεκμηρίωση του εννόμου συμφέροντος

Ο αιτών την ακύρωση ΤΖ δεν αρκεί να επικαλεσθεί την ως άνω ιδιότητα, που του προσδίδει έννομο συμφέρον, αλλά πρέπει και να την τεκμηριώσει επαρκώς, μέσω της επίκλησης και υποβολής πρόσφορων αποδεικτικών στοιχείων. Συνακόλουθα, εάν οι αιτούντες παραλείψουν να προσκομίσουν στοιχεία για το έννομο συμφέρον τους ή τα υποβληθέντα στοιχεία είναι όλως απρόσφορα ή/και ανεπαρκή, η αίτησή τους απορρίπτεται ως απαράδεκτη (βλ. ΣΤΕ 2335-2336/2016 επταμ.), πράγμα που προέκυπτε και από παλαιότερες αποφάσεις του Β΄ Τμήματος του Δικαστηρίου.

Με την πρόσφατη νομολογία της επταμελούς σύνθεσης του Β΄ Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (βλ. λ.χ. ΣΤΕ 904/2019 επταμ., 2334-2337/2016 επταμ., 2066/2016 επταμ.) δόθηκαν σαφείς “οδηγίες” ως προς τον τρόπο εκπλήρωσης του ανωτέρω βάρους του αιτούντος την ακύρωση ΤΖ. Συγκεκριμένα έγιναν δεκτά τα ακόλουθα: (i) δεδομένου ότι, κατά το νόμο, το ΤΑΠ και ο ΕΝΦΙΑ βαρύνουν το πρόσωπο που έχει την κυριότητα ή την επικαρπία του ακινήτου κατά την 1.1 του οικείου έτους φορολογίας, ο αιτών την ακύρωση ΤΖ, προκειμένου να θεμελιώσει το έννομο συμφέρον του, κατά το άρθρο 47 παρ. 1 του π.δ. 18/1989, οφείλει να επικαλεσθεί παραδεκτώς και να καταθέσει νομίμως στο ΣΤΕ πρόσφορα και επίκαιρα στοιχεία (όπως κτηματολογικό φύλλο του ακινήτου, πιστοποιητικά του υποθηκοφύλακα περί μεταγραφής και ιδιοκτησίας ή αντίγραφο της δήλωσης Ε9 ή της πράξης επιβολής ΕΝΦΙΑ), αναγόμενα στο οικείο έτος φορολογίας, με βάση τα οποία να τεκμηριώνεται επαρκώς ότι αυτός έχει το προβαλλόμενο εμπράγματο δικαίωμα και, κατ’ ακολουθίαν, την ιδιότητα του βαρυνόμενου με ΤΑΠ ή/και ΕΝΦΙΑ, κατά τον κρίσιμο χρόνο γένεσης της αντίστοιχης φορολογικής

οφειλής, το ύψος της οποίας επηρεάζεται από την προσβαλλόμενη κανονιστική ρύθμιση, (ii) κατά τα άρθρα 33, 25 και 40 π.δ. 18/1989 και 237 ΚΠολΔ, ο αιτών οφείλει, επί ποινή απαραδέκτου της αίτησής του, να επικαλεσθεί και να προσκομίσει με δικόγραφο (εισαγωγικό ή πρόσθετων λόγων ή με υπόμνημα υποβαλλόμενο έξι πλήρεις ημέρες πριν από τη συζήτηση (ώστε, με βάση την αρχή της αντιμωλίας, να χορηγείται και στον αντίδικο επαρκής δυνατότητα ελέγχου και αντίκρουσης), τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ιδιότητα στην οποία στηρίζει το έννομο συμφέρον του, εφόσον βέβαια η ιδιότητα αυτή δεν προκύπτει από το διοικητικό φάκελο της υπόθεσης και (iii) ο αιτών πρέπει να επικαλείται τα ως άνω αποδεικτικά στοιχεία κατά τρόπο ειδικό και ορισμένο, η δε επίκληση και προσκόμιση τέτοιων αποδεικτικών στοιχείων με υπόμνημα είναι απαράδεκτη, αν το υπόμνημα υπογράφεται από τον διάδικο ή αν δεν κατατεθεί σχετικό γραμμάτιο καταβολής εισφορών, σύμφωνα με το άρθρο 61 του ν. 4194/2013. Ωστόσο, οι αντίστοιχοι περιορισμοί του δικαιώματος για παροχή ένδικης προστασίας δεν προέκυπταν με σαφήνεια από τις παραπάνω διατάξεις του π.δ. 18/1989, όπως είχαν εφαρμοσθεί από το Δικαστήριο στο παρελθόν, δεδομένου ότι το Β΄ Τμήμα είχε δεχθεί, σε παρόμοιες περιπτώσεις προσβολής κανονιστικής πράξης προσδιορισμού των ΤΖ, ότι προκύπτει η ιδιότητα του ιδιοκτήτη-βαρυνόμενου και, συνακόλουθα, το έννομο συμφέρον για την άσκηση του ενδίκου βοηθήματος από τίτλους ιδιοκτησίας (όπως συμβόλαια αγοράς ή γονικής παροχής) ή/και αποδεικτικά υποβολής δήλωσης στο κτηματολόγιο), είχε ανεχθεί στην πράξη την κατάθεση από το διάδικο στοιχείων τεκμηρίωσης του εννόμου συμφέροντός του, χωρίς δικόγραφο (αλλά με απλή εγχείρισή τους στον εισηγητή δικαστή, πριν από την ημέρα της συζήτησης) και είχε κρίνει ότι μπορούν να υποβληθούν τέτοια στοιχεία το αργότερο μέχρι την προτεραία της συζήτησης. Υπό τα ανωτέρω δεδομένα με τις αποφάσεις της επταμελούς σύνθεσης του Β΄ Τμήματος με τις οποίες τέθηκαν το πρώτον, με σαφήνεια, οι προαναφερόμενοι όροι της νόμιμης τεκμηρίωσης του εννόμου συμφέροντος των αιτούντων την ακύρωση ΤΖ, θεωρήθηκε ως συγγνωστή η παράλειψη συμμόρφωσης τινών εκ των αιτούντων προς (κάποιον από) τους προεκτεθέντες όρους (βλ. ΣΤΕ 2066/2016, 2334/2016, 2337/2016 επταμ.) και, συνακόλουθα, αφού κρίθηκε ότι η απόρριψη, για το λόγο αυτό, της αίτησης ως απαράδεκτης, δεν θα ήταν

συμβατή με τη διάταξη του άρθρου 20 παρ. 1 του Συντάγματος, είτε αναβλήθηκε η περαιτέρω εκδίκαση της υπόθεσης και χορηγήθηκε (σε σχέση με την ως άνω υπό στοιχ. i προϋπόθεση) προθεσμία για την προσκόμιση συμπληρωματικών στοιχείων, αναγόμενων στον κρίσιμο χρόνο (βλ. ΣΤΕ 2066/2016 επταμ.), είτε ελήφθησαν υπόψη τα αποδεικτικά στοιχεία που είχαν κατατεθεί χωρίς να συντρέχουν οι ως άνω υπό στοιχ. ii και iii όροι παραδεκτής επίκλησης και υποβολής τους στο Δικαστήριο (βλ. ΣΤΕ 2334, 2337/2016 επταμ.). Πάντως, η παράλειψη τήρησης των ως άνω όρων νόμιμης τεκμηρίωσης του εννόμου συμφέροντος δεν ήταν πλέον συγγνωστή το 2018 (δεδομένου ότι ο αντίστοιχος περιορισμός του δικαιώματος για παροχή ένδικης προστασίας προέκυπτε, κατά τρόπο σαφή και προβλέψιμο, από τις παραπάνω διατάξεις του π.δ. 18/1989, όπως αυτές είχαν ερμηνευθούν από το Δικαστήριο ήδη από το έτος 2016 : βλ. ΣΤΕ 270/2020 επταμ.) και, συνακόλουθα, οδήγησε σε απαράδεκτο αιτήσεων ακυρώσεως νέων κανονιστικών ρυθμίσεων περί ΤΖ (βλ. ΣΤΕ 1250/2018 επταμ., 904/2019 επταμ., 270/2020 επταμ.).

IV. Ομοδικία – Παράβολο

Ενόψει των προεκτεθέντων, εφόσον αίτηση ακυρώσεως κατά πράξης περί ΤΖ ασκείται από περισσότερα πρόσωπα, αυτά ομοδικούν, εφόσον προβάλλουν και τεκμηριώνουν την ιδιότητα του κυρίου κ.λπ. ακινήτου (και, συνεπώς, του βαρυνόμενου με ΤΑΠ ή/και ΕΝΦΙΑ) εντός της ίδιας ζώνης, στην οποία αφορά η επίδικη κανονιστική ρύθμιση. Αν προσβάλλονται περισσότερες κανονιστικές ρυθμίσεις περί ΤΖ, δεν συντρέχει δεσμός ομοδικίας μεταξύ των αιτούντων, που προβάλλουν κυριότητα επί ακινήτων σε διαφορετικές ζώνες (βλ. λ.χ. ΣΤΕ 2066/2016 επταμ., 1874/2019 επταμ.). Σε τέτοια περίπτωση, η αίτηση ασκείται παραδεκτώς ως προς τον προτασόμενο στο δικόγραφο και τους ομοδικούντες με αυτόν, όσον αφορά την προσβολή ορισμένης ΤΖ, ενώ διατάσσεται χωρισμός του δικογράφου ως προς τους λοιπούς αιτούντες, που θεμελιώνουν έννομο συμφέρον για την ακύρωση άλλων ΤΖ (βλ. λ.χ. ΣΤΕ 2066/2016, 1874/2019 επταμ.). Συνεπώς, η θεμελίωση και τεκμηρίωση του εννόμου συμφέροντος εξετάζεται πριν από την ομοδικία, πράγμα που σημαίνει ότι, εάν δεν προκύπτει το έννομο συμφέρον τινός εκ των αιτούντων, η αίτηση απορρίπτεται ως απαράδεκτη γι' αυτόν και δεν διατάσσεται,

αντίστοιχα, χωρισμός του δικογράφου (βλ. ΣτΕ 1874/2019 επταμ.). Αν ο προτασσόμενος στο δικόγραφο διάδικος δεν θεμελιώνει έννομο συμφέρον, σπάει ο δεσμός ομοδικίας και διατάσσεται χωρισμός για τους λοιπούς διαδίκους, που τεκμηριώνουν έννομο συμφέρον (βλ. ΣτΕ 2066/2016 επταμ.). Με τις αποφάσεις 1354-1356/2018 της επταμελούς σύνθεσης του Β΄ Τμήματος, που αφορούσαν αιτήσεις ακυρώσεως ΤΖ, παραπέμφθηκε στην Ολομέλεια το ζήτημα εάν σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 36 του π.δ.18/1989, σε περίπτωση άσκησης αιτήσεως ακυρώσεως από περισσότερα πρόσωπα και ανεξαρτήτως της ύπαρξης ομοδικίας μεταξύ τους, οφείλεται, επί ποινή απαραδέκτου, παράβολο χωριστά για καθένα από τα πρόσωπα αυτά. Με τις αποφάσεις 682-684/2019 της Ολομέλειας του Δικαστηρίου κρίθηκε ότι, σε περίπτωση άσκησης αιτήσεως ακυρώσεως από περισσότερα πρόσωπα με κοινό δικόγραφο, αρκεί, για το παραδεκτό του ασκηθέντος βοηθήματος, η καταβολή ενός και μόνου παραβόλου, λαμβανομένων υπόψη, μεταξύ άλλων, ότι, σε περίπτωση ομοδικίας, δεν υφίστανται πλείονες αυτοτελείς έννομες σχέσεις δίκης και ότι, αν δεν υπάρχει δεσμός ομοδικίας, οι μη ομοδικούντες δικαιούνται και οφείλουν να ζητήσουν έννομη προστασία μετά από χωρισμό δικογράφου και καταβολή νέου παραβόλου για το νέο εισαγωγικό δικόγραφο, με συνέπεια να ανοίγει μια νέα, αυτοτελής έννομη σχέση δίκης.

V. Συνάφεια

Κανονιστικές ρυθμίσεις περί τιμής εκκίνησης των ακινήτων σε διαφορετικές ζώνες δεν είναι συναφείς μεταξύ τους, δοθέντος ότι αναφέρονται σε διαφορετικές γεωγραφικές περιοχές και καθεμία από αυτές στηρίζεται, κατ' αρχήν, σε ιδιαίτερη πραγματική βάση και σχετική διαδικασία εκτίμησης της καθοριζόμενης τιμής (βλ. ΣτΕ 1874/2019 επταμ.). Συνεπώς, σε περίπτωση προσβολής με την ίδια αίτηση ακύρωσης περισσότερων ΤΖ, το ένδικο βοήθημα δικάζεται ως προς την προτασσόμενη στο δικόγραφο επίδικη ΤΖ, ενώ διατάσσεται χωρισμός του δικογράφου ως προς τις λοιπές (παραδεκτώς) προσβαλλόμενες ΤΖ.

VI. Χρονική ισχύς της επίδικης κανονιστικής ρύθμισης (αφορώσας μόνο στο παρελθόν)

Σε περίπτωση στην οποία η προσβαλλόμενη κανονιστική πράξη περί καθορισμού της τιμής εκκίνησης σε ορισμένη ζώνη ισχύει μόνο για παρελθόν, ήτοι για χρονικό διάστημα προηγούμενο της δημοσίευσής της, ως εκδιδόμενη στο πλαίσιο της συμμόρφωσης της Διοίκησης προς απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, με την οποία ακυρώθηκε προγενέστερη κανονιστική ρύθμιση περί της τιμής εκκίνησης για την ίδια ζώνη, οι διατάξεις των άρθρων 45 (παρ. 1) και 47 (παρ. 1) του π.δ. 18/1989, ερμηνευόμενες σύμφωνα με τα άρθρα 20 (παρ. 1) και 95 (παρ. 1 και 5) του Συντάγματος, έχουν την έννοια ότι τέτοια πράξη προσβάλλεται παραδεκτώς με αίτηση ακυρώσεως από τον βαρυνόμενο με φόρο επί της ακίνητης περιουσίας του στην επίμαχη ζώνη, μολονότι η πράξη αυτή αφορά στο παρελθόν και η χρονική ισχύς της δεν φθάνει στο χρόνο άσκησης της αίτησης ακύρωσής της, η δε αντίθετη ερμηνευτική εκδοχή θα οδηγούσε σε αδικαιολόγητη και ασύμβατη με τις ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις εξαίρεσή της από τον ακυρωτικό έλεγχο του Συμβουλίου της Επικρατείας (βλ. ΣτΕ 2333/2016 επταμ.).

Γ. Βάσιμο της αιτήσεως ακυρώσεως

I. Γενικά περί του ακυρωτικού ελέγχου των ΤΖ

Οι εκδιδόμενες βάσει των διατάξεων των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 41 του ν. 1249/1982 υπουργικές αποφάσεις περί καθορισμού των τιμών εκκίνησης, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων, ως κανονιστικές πράξεις, ελέγχονται από την άποψη της τήρησης των όρων της νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και της τυχόν υπέρβασης των ορίων της (βλ. ΣτΕ 1865-1870/2019, 2334-2337/2016 επταμ. κ.ά.). Εξάλλου, η τήρηση ή μη από τη Διοίκηση των όρων που θέτουν οι ανωτέρω εξουσιοδοτικές διατάξεις ή που συνάγονται από αυτές μπορεί να προκύπτει είτε από την ίδια την προσβαλλόμενη κανονιστική πράξη είτε από τα στοιχεία του φακέλου, στα οποία συγκαταλέγονται, ιδίως, οι προπαρασκευαστικές της έκδοσής της πράξεις (βλ. ΣτΕ 1865-1870/2019, 2334-2337/2016 επταμ. κ.ά.).

II. Ερμηνεία των εξουσιοδοτικών διατάξεων υπό το πρίσμα του Συντάγματος – Μεθοδολογία καθορισμού των ΤΖ

Η προγενέστερη του 2016 νομολογία του Β΄ Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας επί αιτήσεων ακυρώσεως κανονιστικών ρυθμίσεων περί ΤΖ επικέντρωνε το δικαστικό έλεγχο στη λήψη υπόψη από τη Διοίκηση συγκεκριμένων στοιχείων, ανταποκρινόμενων χρονικώς στην πραγματική αγοραία αξία των ακινήτων (και αναγόμενων στα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της περιοχής ή τμήματος αυτής και σε συγκριτικά στοιχεία αγοραπωλησιών ακινήτων), που θα μπορούσαν να δικαιολογήσουν την επίδικη ρύθμιση (βλ. λ.χ. ΣτΕ 1585/2002, 2019-2020/2012, 1024/2013 επταμ.). Με την πρόσφατη νομολογία του, το Δικαστήριο ενέμεινε στην υποχρέωση της Διοίκησης να λαμβάνει υπόψη τέτοια στοιχεία, αλλά επιπρόσθετα, υπό το φως της συνταγματικής αρχής της ισότητας ενώπιον των δημοσίων βαρών, ανέδειξε – και, δη, ως προέχουσα – την υποχρέωση θέσπισης και εφαρμογής ενιαίας, πρόσφορης μεθοδολογίας καθορισμού των ΤΖ. Ειδικότερα, με τις αποφάσεις 2334-2337/2016 της επταμελούς σύνθεσης του Τμήματος έγιναν δεκτά τα ακόλουθα:

“[...] κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος, η φορολογούμενη ύλη, όπως η περιουσία, δεν επιτρέπεται να είναι πλασματική, αλλά πρέπει να είναι πραγματική (βλ. λ.χ. ΣτΕ Ολομ. 29/2014, Ολομ. 4003/2014, Ολομ. 2563/2015, Ολομ. 2564/2015, 884/2016 επταμ.). 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. Η αξία αυτή ανάγεται μεν σε μια υποθετική/δυναμική συναλλαγή, αλλά αφορά στη πραγματική αξία του ακινήτου στην αγορά, η οποία επιτρεπώς κατά το Σύνταγμα υπόκειται σε φόρο (επί της περιουσίας). Συνεπώς, οι εν λόγω διατάξεις παρέχουν στη Διοίκηση εξουσιοδότηση για προσδιορισμό (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 επταμ.). 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, πρόσφορη και οικονομετρικά άρτια 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. Η τοιαύτη ειδική μέθοδος, η υιοθέτηση της οποίας προβλέπεται, άλλωστε, στο Μνημόνιο Οικονομικής και Χρηματοπιστωτικής Πολιτικής που περιλαμβάνεται στην από 14.05.2014 επιστολή προθέσεων της Ελληνικής Πολιτείας προς το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο (βλ. σελ. 9 της επιστολής αυτής, που είναι δημοσιευμένη στον ιστοχώρο του Διεθνούς Νομισματικού Ταμείου), πρέπει, ιδίως, να λαμβάνει προσηκόντως υπόψη την κοινώς γνωστή (βλ. ΣτΕ Ολομ. 4003/2014, σκέψη 11) αλλά και σημειούμενη στις σχετικές ετήσιες εκθέσεις του Διοικητή της Τράπεζας της Ελλάδας (βλ. σελ. 63 της έκθεσης για το 2011, σελ. 70 της έκθεσης για το 2012, σελ. 69-71 της έκθεσης για το 2013, σελ. 92-93 της έκθεσης για το 2014, σελ. 99 της έκθεσης για το 2015 – οι εκθέσεις αυτές είναι δημοσιευμένες στον ιστοχώρο της Τράπεζας της Ελλάδας), παρατεταμένη και σταδιακά εντεινόμενη ύφεση της αγοράς ακινήτων, συνεπεία της οικονομικής κρίσης και της επιβάρυνσης της ακίνητης περιουσίας με νέους φόρους, από το 2010 και μετά. Πράγματι, η εν λόγω ύφεση ναι μεν δημιουργεί μη ομαλές συνθήκες στην αγορά ακινήτων, που ενδέχεται σε διάφορες περιοχές να χαρακτηρίζονται από ελαχιστοποίηση του αγοραστικού ενδιαφέροντος και, συνακόλουθα, της πιθανότητας διάθεσης των προσφερόμενων ακινήτων και κίνησης της σχετικής αγοράς, αλλά το στοιχείο τούτο δεν σημαίνει αδυναμία προσδιορισμού κατά προσέγγιση της πραγματικής αγοραίας αξίας των ακινήτων, όπως υποστηρίζει το Ελληνικό Δημόσιο, αλλά παράγοντα ληπτέο υπόψη στο πλαίσιο της προαναφερόμενης μεθόδου (πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 4003/2014, σκέψη 12). 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 τουλάχιστον σε επίπεδο δημοτικής ενότητας ή κοινότητας 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. Μεταξύ των στοιχείων που (πρέπει να) λαμβάνονται υπόψη στο πλαίσιο αυτό, τόσο κατά την ένταξη το πρώτον ορισμένης περιοχής στο σύστημα αντικειμενικών αξιών όσο, για την ταυτότητα του νομικού λόγου, και σε περίπτωση αναπροσαρμογής των προκαθορισμένων αλλά πλέον ανεπίκαιρων (λόγω παρόδου ευλόγου χρόνου από τον τελευταίο προσδιορισμό) τιμών εκκίνησης, είναι και η προβλεπόμενη στο άρθρο 261 παρ. 4 του ν. 3852/2010 (απλή) γνώμη του οικείου Δημοτικού Συμβουλίου, το οποίο έχει, κατά τεκμήριο, γνώση των τοπικών (χωροταξικών, πολεοδομικών, συγκοινωνιακών και λοιπών) συνθηκών που επηρεάζουν την αγορά των ακινήτων εντός της διοικητικής του περιφέρειας και δυνατότητα διατύπωσης αιτιολογημένης άποψης επί του ζητήματος. Ειδικότερα, οι επιτροπές του άρθρου 41 του ν. 1249/1982 οφείλουν, κατ' αρχήν, να εκφέρουν εξατομικευμένη κρίση για καθεμία από τις ζώνες για τις οποίες εισηγούνται, παραθέτοντας τα συγκεκριμένα στοιχεία τα οποία λαμβάνουν υπόψη τους σχετικά με κάθε ζώνη, προς στήριξη του αντίστοιχου σκέλους της πρότασής τους (πρβλ. ΣτΕ 1024/2013 επταμ., 2019/2012 επταμ., 3626/2010 επταμ.), ενώ μπορούν επιτρεπώς να προβούν σε ενιαία κρίση για περισσότερες ζώνες, μόνον εφόσον οι ζώνες αυτές βρίσκονται στην ίδια δημοτική ενότητα ή κοινότητα ορισμένου δήμου και προκύπτει αιτιολογημένα ότι τελούν υπό παρόμοιες

συνθήκες, όσον αφορά την αγοραία αξία των ακινήτων τους. Επομένως, η πρόταση ή/και ο κανονιστικός καθορισμός των τιμών εκκίνησης δεν χωρεί νομίμως, αν γίνεται (κατά παραγνώριση των προαναφερόμενων, συναγόμενων από το άρθρο 41 του ν. 1249/1982, όρων) συλλήβδην για όλες τις ζώνες ορισμένης Περιφέρειας ή του συνόλου της επικράτειας, κατά γενική επίκληση και εκτίμηση στοιχείων αναγόμενων σε διάφορες περιοχές και δίχως συγκεκριμένη μεθοδολογία, που να έχει τα προαναφερόμενα χαρακτηριστικά.

Κατ' εφαρμογή της ως άνω μείζονας, με τις αποφάσεις 2333-2337/2016, 170-171/2017, 556/2017 και 683/2017 της επταμελούς σύνθεσης του Β' Τμήματος του Δικαστηρίου ακυρώθηκαν κανονιστικές ρυθμίσεις περί ΤΖ της ΠΟΛ. 1009/2016, διότι η θέσπιση των επίμαχων ρυθμίσεων είχε γίνει στο πλαίσιο συλλήβδην προσδιορισμού των τιμών εκκίνησης για τις ζώνες του συνόλου της επικράτειας, αναλόγως της τιμής που είχαν πριν από την επίδικη αναπροσαρμογή, βάσει εισήγησης της αρμόδιας επιτροπής του άρθρου 41 του ν. 1249/1982, η οποία είχε προτείνει οριζόντιες ποσοστιαίες μεταβολές ανά ομάδα τιμών ζώνης γενικά των ακινήτων της οικείας Περιφέρειας, χωρίς να εκφέρει εξατομικευμένη κρίση για τις επιμέρους ζώνες της, με παράθεση των συγκεκριμένων στοιχείων που είχε λάβει υπόψη της σχετικά με καθεμία από τις επίμαχες ζώνες και χωρίς να προκύπτει η εφαρμογή από την επιτροπή και, περαιτέρω, από τον Υπουργό ορισμένης, επιστημονικά άρτιας μεθοδολογίας προσδιορισμού των ΤΖ.

III. Νέα νομοθετική διαδικασία καθορισμού των ΤΖ, με τη συμμετοχή ιδιωτών εκτιμητών – Νομολογιακή εξειδίκευση της εφαρμοστέας μεθοδολογίας, με αναγωγή στα ευρωπαϊκά και διεθνή εκτιμητικά πρότυπα

Με την παράγραφο 3 του άρθρου 46 του ν. 4509/2017 προβλέφθηκε (ως άπαξ εφαρμοστέα) ειδική διαδικασία καθορισμού των τιμών εκκίνησης των ακινήτων, κατά παρέκκλιση των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 41 του ν. 1249/1982. Βασικό στοιχείο της εν λόγω διαδικασίας (όπως, άλλωστε, και της διαδικασίας που προβλέφθηκε ως πάγια με το άρθρο 61 του ν. 4587/2018 και, περαιτέρω, με το άρθρο 51 του ν. 4646/2019) είναι η σύνταξη και η υποβολή σχετικών εισηγήσεων/ εκτιμήσεων από ιδιώτες, συγκεκριμένα από πιστοποιημένους εκτιμητές, εγγεγραμμένους στο Μητρώο

πιστοποιημένων εκτιμητών, στο πεδίο των ακινήτων, του Υπουργείου Οικονομικών, κατά τις διατάξεις της παραγράφου Γ του άρθρου πρώτου του ν. 4152/2013. Με την ολοκλήρωση της προβλεφθείσας στο ν. 4509/2017 διαδικασίας, η οποία ρυθμίστηκε περαιτέρω από την ΚΥΑ 1005/11.1.2018 και την απόφαση ΠΟΛ. 1108/8.6.2018 της Υφυπουργού Οικονομικών, εκδόθηκε η ΠΟΛ. 1113/12.6.2018 απόφαση της Υφυπουργού Οικονομικών, περί αναπροσαρμογής των τιμών εκκίνησης των ακινήτων. Η τελευταία αυτή υπουργική απόφαση προσβλήθηκε με αιτήσεις ακυρώσεως, ως προς κάποιες από τις ρυθμίσεις της περί ΤΖ.

Με τις αποφάσεις 1865-1870, 1872-1876, 1879, 2616-2618 και 2620/2019 της επταμελούς σύνθεσης του Β΄ Τμήματος, που έκριναν ορισμένες από τις εν λόγω αιτήσεις ακυρώσεως, επαναλήφθηκε η προπαρατεθείσα μείζονα των αποφάσεων ΣτΕ 2334-2337/2016, με τις αναγκαίες προσαρμογές, για να καλύπτει σωρευτικά τα άρθρα 41 του ν. 1249/1982 και 46 του ν. 4509/2017. Επιπλέον, η μείζονα αυτή εμπλουτίστηκε με τα εξής στοιχεία:

(i) η “ενιαία, διαφανής, αρκούντως ορισμένη, πρόσφορη και επιστημονικά άρτια” μεθοδολογία καθορισμού των ΤΖ, που πρέπει να προβλέπεται στον ουσιαστικό νόμο, μπορεί να περιέχει και επάλληλες ή επικουρικές μεθόδους υπολογισμού των τιμών εκκίνησης, ώστε να προκρίνεται και να εφαρμόζεται σε κάθε περίπτωση εκείνη που παρίσταται ως η (πλέον) πρόσφορη και ικανή να οδηγήσει σε αξιόπιστο/ασφαλές αποτέλεσμα, ενόψει των ειδικότερων συνθηκών και δεδομένων εκάστης ζώνης/περιοχής,

(ii) η απαίτηση περί διαφάνειας της καθοριζόμενης από τον κανονιστικό νομοθέτη μεθοδολογίας σημαίνει, αφενός, ότι η μεθοδολογία πρέπει να είναι ευχερώς προσβάσιμη στους ενδιαφερόμενους (ειδικότερα, να θεσπίζεται με πράξη που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης) και, αφετέρου, ότι ο τρόπος λειτουργίας της πρέπει να γίνεται κατανοητός στους εφαρμοστές της (ενδεχομένως, μέσω κατάλληλων διευκρινίσεων, οδηγιών ή/και παραδειγμάτων σε παράρτημα της οικείας δημοσιευόμενης απόφασης ή σε άλλη πράξη, που λαμβάνει την προσήκουσα δημοσιότητα),

(iii) ενόψει των θεμελιωδών αρχών του κράτους δικαίου και της νομιμότητας των φορολογικών βαρών, από τις οποίες απορρέει η ειδικότερη αρχή της σαφήνειας και της προβλεψιμότητας των κανόνων κατ’ εφαρμογή των οποίων προσδιορίζεται κατ’ εκτίμηση η αξία της εκάστοτε φορολογούμενης ακίνητης

περιουσίας και, στη συνέχεια, το ύψος του επιβαλλόμενου στους διοικούμενους φόρου επ' αυτής, η ως άνω μεθοδολογία πρέπει να είναι αρκούντως ορισμένη, δηλαδή να ορίζει κατά τρόπο αρκούντως ειδικό και σαφή όλα τα ουσιώδη στοιχεία της επιτέλεσης του αντίστοιχου έργου, ιδίως, δε, τα δεδομένα που πρέπει (ή/και είναι σκόπιμο) να συλλεγούν και να ληφθούν υπόψη, τον τρόπο ανάλυσης, επεξεργασίας και αξιολόγησής τους, τις συναφώς εφαρμοστέες προσεγγίσεις, μεθόδους και τεχνικές, τα κριτήρια επιλογής της προσφορότερης ή των προσφορότερων εξ αυτών, το σχετικό με τα ανωτέρω ζητήματα περιεχόμενο των τυχόν συντασσόμενων εισηγήσεων ή εκθέσεων εκτίμησης/υπολογισμού, καθώς και τις μεθόδους ελέγχου και επιβεβαίωσης της εγκυρότητας και της ακρίβειας του διενεργηθέντος εκτιμητικού έργου¹⁰, και

(iv) η παρεχόμενη από το άρθρο 41 του ν. 1249/1982 νομοθετική εξουσιοδότηση και για τον καθορισμό της προαναφερόμενης μεθοδολογίας έχει επιτρεπώς χορηγηθεί, κατά τη διάταξη του άρθρου 43 παρ. 2 εδαφ. β' του Συντάγματος, σε διαφορετικό από τον Πρόεδρο της Δημοκρατίας όργανο της Διοίκησης (ήτοι, στον Υπουργό Οικονομικών), δεδομένου ότι αφορά, αφενός, στη ρύθμιση ουσιώδους έκφανσης του "ειδικότερου", κατά την έννοια της ως άνω συνταγματικής διάταξης, ζητήματος του προσδιορισμού των τιμών εκκίνησης των ακινήτων και, αφετέρου, σε "τεχνικό" ζήτημα, κατά την έννοια της ίδιας διάταξης, αφού ο καθορισμός της εν λόγω μεθοδολογίας προϋποθέτει την εφαρμογή εξειδικευμένων αρχών και κριτηρίων της επιστήμης (όπως των επιστημονικών κλάδων των οικονομικών και των εφαρμοσμένων μαθηματικών, συμπεριλαμβανομένης της στατιστικής και της οικονομετρίας), στοιχείο το οποίο υπονοεί ότι, κατά τη ρύθμιση του ανωτέρω ζητήματος, η κανονιστικώς δρώσα Διοίκηση οφείλει να λαμβάνει προσηκόντως υπόψη τις σχετικές αρχές και κριτήρια της επιστήμης.

¹⁰ Πρβλ. την από 21.3.2014 απόφαση του Συνταγματικού Δικαστηρίου της Σλοβενίας στην υπόθεση U-I-313/13, όπου το Δικαστήριο έκρινε (ιδίως, ενόψει των θεμελιωδών αρχών της νομιμότητας του φόρου και της σαφήνειας και προβλεψιμότητας των φορολογικών διατάξεων) ότι ήταν ασύμβατες με το Σύνταγμα ορισμένες νομοθετικές ρυθμίσεις περί του συστήματος μαζικής εκτίμησης της αξίας των ακινήτων, μεταξύ άλλων, διότι ο επίμαχος τυπικός νόμος δεν εξειδίκευε τις μεθόδους μαζικής εκτίμησης, σε σχέση με τη διαμόρφωση των εκτιμητικών μοντέλων, ούτε κριτήρια επιλογής της προσφορότερης μεθόδου ούτε καθόριζε τα μοντέλα αυτά ή τις κατηγορίες ακινήτων στις οποίες θα εφαρμοζόταν το καθένα μοντέλο, ενώ, περαιτέρω, αναφερόταν γενικά και αόριστα σε στατιστικές και άλλες αναλυτικές μεθόδους επεξεργασίας των στοιχείων και σε σπάνταρντ εκτίμησης (βλ. σκέψεις 42 και 48 έως 54 της απόφασης).

Περαιτέρω, το Δικαστήριο εξέτασε τη νέα βασική πτυχή της διαδικασίας προσδιορισμού των ΤΖ, δηλαδή τη συμμετοχή ιδιωτών εκτιμητών, την οποία “ενέκρινε” υπό όρους, με τις ακόλουθες σκέψεις των αποφάσεων 1865-1870, 1872-1876, 1879, 2616-2618 και 2620/2019 :

“[...] στο πλαίσιο της [...] διοικητικής διαδικασίας και μεθοδολογίας περί προσδιορισμού των τιμών εκκίνησης δεν αποκλείεται από τη διάταξη του άρθρου 26 παρ. 2 του Συντάγματος η ανάθεση καθηκόντων συλλογής, επεξεργασίας και εκτίμησης στοιχείων της αγοράς (όπως στοιχείων για αγοραπωλησίες και μισθώσεις ακινήτων) σε ιδιώτες (φυσικά πρόσωπα ή νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου), τα οποία διαθέτουν αποδεδειγμένα τα αναγκαία προς τούτο προσόντα και την κατάλληλη εξειδίκευση και εμπειρογνωμοσύνη (πρβλ. ΣΤΕ 2825/2014, 2589/2014, ΠΕ 72/2014, ΠΕ 678/2001). Η άσκηση από ιδιώτες τέτοιων διοικητικών καθηκόντων, προκειμένου να είναι συμβατή με τις διατάξεις των άρθρων 26 (παρ. 2), 4 (παρ. 5) και 78 (παρ. 1) του Συντάγματος, πρέπει να γίνεται κατ’ εφαρμογή της αναφερόμενης στη σκέψη 11 μεθοδολογίας (που έχει οριστεί από τον κοινό νομοθέτη ή, βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, από την κανονιστικώς δρώσα Διοίκηση), η δε εφαρμογή της εν λόγω μεθοδολογίας και η συναγωγή των σχετικών συμπερασμάτων και αποτελεσμάτων πρέπει να τελεί υπό τον έλεγχο της Διοίκησης (πρβλ. ΣΤΕ 3946/2002, 2589/2014, 2825/2014 και ΠΕ 678/2001). [...] [Η] ανάθεση στους [πιστοποιημένους εκτιμητές] διοικητικής φύσης καθηκόντων αναγόμενων στην συλλογή και επεξεργασία στοιχείων της αγοράς ακινήτων και στη διατύπωση, κατ’ εκτίμηση των στοιχείων αυτών, εισήγησης/γνώμης περί των τιμών εκκίνησης των ακινήτων είναι, κατ’ αρχήν, συμβατή με το Σύνταγμα, λαμβανομένου υπόψη ότι πρόκειται για πρόσωπα εγγεγραμμένα στο Μητρώο πιστοποιημένων εκτιμητών στο πεδίο των ακινήτων του Υπουργείου Οικονομικών, τα οποία, ενόψει της προβλεπόμενων στο νόμο [4152/2013] ουσιαστικών και διαδικαστικών προϋποθέσεων εγγραφής τους στο Μητρώο αυτό, τεκμαίρεται ότι διαθέτουν τα αναγκαία προσόντα για την επιτέλεση των προαναφερόμενων καθηκόντων και υποχρεούνται, μεταξύ άλλων, να παρέχουν τις υπηρεσίες τους σύμφωνα με τους κανόνες της επιστήμης, της τέχνης και των οικείων ευρωπαϊκών και διεθνών εκτιμητικών προτύπων.”

Με την τελευταία αυτή σκέψη του, το Δικαστήριο ξεκίνησε κατ’ ουσίαν το συλλογισμό του για την επιρροή των ευρωπαϊκών και διεθνών εκτιμητικών προτύπων στη μεθοδολογία ορισμού των ΤΖ και στη ρύθμισή της από την

κανονιστικώς δρώσα Διοίκηση. Για το ζήτημα αυτό, το Δικαστήριο έκρινε τα ακόλουθα:

“[Σ]ύμφωνα με τις [...] διατάξεις της παραγράφου Γ του άρθρου πρώτου του ν. 4152/2013 και του άρθρου 2 παρ. 1 της υπ’ αριθμ. 19928/292/10.5.2013 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών [...], οι πιστοποιημένοι εκτιμητές ακινήτων οφείλουν να ακολουθούν, εκτός από την ημεδαπή νομοθεσία, τα οικεία ευρωπαϊκά ή διεθνή εκτιμητικά πρότυπα. Τα πρότυπα αυτά, συνεπώς, αποτελούν ουσιώδες τμήμα των κανόνων της επιστήμης και της τέχνης, που διέπουν το έργο της εκτίμησης της αξίας των ακινήτων και, συνακόλουθα, αντικείμενο αναφοράς των διατάξεων των άρθρων 1 και 3 της ΚΥΑ 1005/11.1.2018 περί «άρτιας» και «επιστημονικά τεκμηριωμένης εισήγησης» των πιστοποιημένων εκτιμητών για τις τιμές ζώνης. Τα εν λόγω πρότυπα επιδρούν στο κανονιστικό πλαίσιο του καθορισμού των τιμών εκκίνησης των ακινήτων όχι μόνο λόγω της νόμιμης υποχρέωσης των πιστοποιημένων εκτιμητών να τα τηρούν, αλλά, επιπρόσθετα (και, δη, πρωτίστως), ενόψει του συναγόμενου από τις εξουσιοδοτικές διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982 και του άρθρου 46 παρ. 3 του ν. 4509/2017 όρου περί προσδιορισμού των τιμών εκκίνησης των ακινήτων με βάση πρόσφορη και επιστημονικά άρτια μεθοδολογία [...], απαίτηση η οποία [...] υπονοεί ότι δεν είναι νόμιμη η κανονιστική ρύθμιση του ζητήματος της εφαρμοστέας μεθοδολογίας, η οποία παραβλέπει τις οικείες επιστημονικές αρχές και κριτήρια. Τούτων έπεται ότι ο κανονιστικός νομοθέτης, ρυθμίζοντας τη μεθοδολογία υπολογισμού των τιμών ζώνης, οφείλει να λαμβάνει προσηκόντως υπόψη τις αρχές που απορρέουν από τα ως άνω πρότυπα [πρβλ. αιτιολογική έκθεση της τροπολογίας που θεσπίστηκε ως άρθρο 127 του ν. 4549/2018 (περί σύστασης στο Υπουργείο Οικονομικών Αυτοτελούς Τμήματος Εκτιμήσεων και Προσδιορισμού Αξιών Ακινήτων), στην οποία σημειώνεται, μεταξύ άλλων, ότι «Ως κύριος άξονας πολιτικής, ο προσδιορισμός των [αντικειμενικών] αξιών ακινήτων πρέπει να βασίζεται σε διεθνώς αναγνωρισμένες μεθοδολογίες [...]», καθώς και στοιχείο 26 του προοιμίου της Οδηγίας 2014/17/ΕΕ, «σχετικά με τις συμβάσεις πίστωσης για καταναλωτές για ακίνητα που προορίζονται για κατοικία [...]», σύμφωνα με το οποίο, προκειμένου να κριθούν αξιόπιστα, τα εθνικά πρότυπα εκτίμησης της αξίας ακινήτων θα πρέπει να λαμβάνουν υπόψη τα διεθνώς αναγνωρισμένα πρότυπα αποτίμησης [...].”

Ο δικανικός συλλογισμός περί της επίδρασης των ευρωπαϊκών και διεθνών εκτιμητικών προτύπων στο κανονιστικό πλαίσιο καθορισμού των ΤΖ

ακολούθησε, λοιπόν, τα εξής βήματα: (α) οι εξουσιοδοτικές διατάξεις των νόμων 1249/1982 και 4509/2017, ερμηνευόμενες υπό το φως του Συντάγματος, έχουν την έννοια ότι ο προσδιορισμός των ΤΖ πρέπει να γίνεται με βάση πρόσφορη και επιστημονικά άρτια μεθοδολογία, (β) ο καθορισμός της προαναφερόμενης μεθοδολογίας από τον τον Υπουργό Οικονομικών αφορά σε “τεχνικό” ζήτημα, κατά την έννοια της διάταξης του άρθρου 43 παρ. 2 εδαφ. β΄ του Συντάγματος, καθόσον προϋποθέτει την εφαρμογή εξειδικευμένων αρχών και κριτηρίων της επιστήμης (όπως των επιστημονικών κλάδων των οικονομικών και των εφαρμοσμένων μαθηματικών, συμπεριλαμβανομένης της στατιστικής και της οικονομετρίας), πράγμα που υπονοεί ότι, κατά τη ρύθμιση του ανωτέρω ζητήματος, η κανονιστικώς δρώσα Διοίκηση οφείλει να λαμβάνει προσηκόντως υπόψη τις σχετικές αρχές και κριτήρια της επιστήμης, (γ) σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία, οι πιστοποιημένοι εκτιμητές ακινήτων, που υποβάλλουν εισηγήσεις περί των ΤΖ, οφείλουν να ακολουθούν, εκτός από την ημεδαπή νομοθεσία, τα οικεία ευρωπαϊκά ή διεθνή εκτιμητικά πρότυπα και (δ) τα πρότυπα αυτά αποτελούν ουσιώδες τμήμα των κανόνων της επιστήμης και της τέχνης, που διέπουν το έργο της εκτίμησης της αξίας των ακινήτων και τους οποίους δεν μπορεί να παραβλέπει, αλλά πρέπει να λαμβάνει προσηκόντως υπόψη η Διοίκηση, κατά τη ρύθμιση της εφαρμοστέας μεθοδολογίας. Με την ανωτέρω προσέγγιση, το Δικαστήριο απαιτεί κατ’ ουσίαν από τη φορολογική Διοίκηση να εκσυγχρονίσει και να εξορθολογίσει τον τρόπο δράσης της στο πλαίσιο του προσδιορισμού των ΤΖ, όπως, άλλωστε, έχει πράξει και σε άλλα πλαίσια¹¹.

¹¹ Βλ., ιδίως, ΣτΕ 2934/2017 επταμ., σκέψη 10: “[...] η εξέταση της ακρίβειας των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος με βάση το υπόλοιπο και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή αποτελεί βασικό εργαλείο και τακτικό μέσο που έχει στο νόμιμο οπλοστάσιό του ο φορολογικός έλεγχος, εδώ και πολλά χρόνια [...] και το οποίο οφείλει να αξιοποιεί συστηματικά για την αποτελεσματική εκπλήρωση του έργου του, δεδομένου, άλλωστε, ότι η χρήση του όχι μόνο προβλέπεται ειδικώς στο νόμο αλλά και διευκολύνεται σημαντικά, στη σύγχρονη εποχή, από την τεχνολογία, τις δυνατότητες τις οποίας υποχρεούται να αξιοποιεί η φορολογική Διοίκηση, προς εξυπηρέτηση της ταχύτητας, της ακρίβειας, της αξιοπιστίας και της αποτελεσματικότητας των ελέγχων της [...], σύμφωνα και με την αρχή ότι τα τεχνολογικά μέσα της Διοίκησης πρέπει να εξελίσσονται και να προσαρμόζονται ευλόγως, ώστε να εξυπηρετούν τις ανάγκες της ορθής και αποτελεσματικής εφαρμογής της φορολογικής νομοθεσίας και όχι η τελευταία να ερμηνεύεται και να εφαρμόζεται ενόψει των περιορισμών που προκύπτουν από τις υφιστάμενες τεχνικές ρυθμίσεις και δυνατότητες των ηλεκτρονικών συστημάτων της φορολογικής Διοίκησης [...] ή από τις τυχόν ανεπάρκειες και ελλείψεις στην οργάνωση, στελέχωση και λειτουργία των ελεγκτικών μηχανισμών της.”

Στη συνέχεια, το Δικαστήριο εξέτασε τα οικεία ευρωπαϊκά και διεθνή εκτιμητικά πρότυπα, τα οποία είναι δημοσιευμένα (στην αγγλική γλώσσα) στο ίντερνετ. Πρόκειται για (i) τα European Valuation Standards 2016 της Ευρωπαϊκής Ομάδας Ενώσεων Εκτιμητών (the European Group of Valuers' Associations/ TEGoVA), τα οποία επικεντρώνουν στην εκτίμηση της αξίας της ακίνητης περιουσίας, (ii) τα International Valuation Standards 2017 (IVS) της Διεθνούς Επιτροπής Προτύπων Αποτίμησης (International Valuation Standards Committee/IVSC), (iii) τα RICS Valuation - Global Standards 2017 του Βασιλικού Ινστιτούτου Πιστοποιημένων Πραγματογνωμόνων (Royal Institution of Chartered Surveyors/RICS, με έδρα στο Ηνωμένο Βασίλειο) και (iv) το ειδικό διεθνές εκτιμητικό πρότυπο περί της διενέργειας (κατ' αρχήν, για φορολογικούς σκοπούς) μαζικών/ομαδικών εκτιμήσεων της αξίας των ακινήτων (Standard on Mass Appraisal of Real Property, με πλέον πρόσφατη έκδοση εκείνη του 2017 - SMARP), που έχει εκπονήσει η Διεθνής Ένωση Εκτιμητών (International Association of Assessing Officers, με έδρα στις Η.Π.Α.). Το Δικαστήριο προέβη σε παρουσίαση των βασικών αρχών που προκύπτουν από τα εν λόγω πρότυπα, αναφορικά με τη μεθοδολογία εκτίμησης της αξίας των ακινήτων, και, ακολούθως, αφού έλαβε υπόψη του τις αρχές αυτές, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι προσβαλλόμενες κανονιστικές ρυθμίσεις περί TZ είχαν προκύψει κατά τρόπο που δεν πληρούσε την απαίτηση των οικείων εξουσιοδοτικών διατάξεων των νόμων 1249/1982 και 4509/2017 περί τήρησης αρκούντως ορισμένης, πρόσφορης και επιστημονικά άρτιας μεθοδολογίας, δεδομένου ότι η Διοίκηση είχε ρυθμίσει και διενεργήσει την επίδικη εκτιμητική διαδικασία χωρίς να λάβει προσηκόντως υπόψη της και να εξειδικεύσει, κατά την εφαρμογή τους στην πράξη, τις αρχές και τα κριτήρια που προκύπτουν από τα προαναφερόμενα ευρωπαϊκά και διεθνή πρότυπα (τα οποία, άλλωστε, έχουν αξιοποιηθεί στη συναφή νομοθεσία και διοικητική πρακτική άλλων κρατών, που στηρίζονται, για την επιβολή φόρων, σε σύγχρονα, υποβοηθούμενα από την πληροφορική, συστήματα ομαδικής εκτίμησης της αξίας των ακινήτων)¹², με συνέπεια η διαδικασία αυτή να

¹² Σύγχρονα, υποβοηθούμενα από την πληροφορική, συστήματα μαζικής εκτίμησης της αξίας των ακινήτων για φορολογικούς σκοπούς και σχετικά εκτιμητικά μοντέλα έχουν πλέον αναπτυχθεί σε αρκετές ευρωπαϊκές χώρες (λ.χ. Β. Ιρλανδία, Δανία, Ισπανία) και απαντώνται ακόμα και σε κράτη της Ευρωπαϊκής Ένωσης στα οποία η οικονομία της αγοράς ακινήτων ξεκίνησε να αναπτύσσεται σχετικά πρόσφατα, μετά από τα μέσα της δεκαετίας του 1990 (λ.χ.

παρουσιάζει σοβαρές αποκλίσεις από τα εν λόγω πρότυπα, κυρίως διότι (α) δεν είχε στηριχθεί σε πλήρη και ακριβή δεδομένα αγοραπωλησιών, (β) είχε στηριχθεί αποκλειστικά ή κατά κύριο λόγο σε δεδομένα αγγελιών πώλησης, (γ) δεν είχαν ληφθεί υπόψη στοιχεία περί μισθώσεων, καθώς και στοιχεία περί του κόστους κατασκευής, (δ) δεν τηρήθηκε, γενικά, πρόσφορη διαδικασία ελέγχου και επαλήθευσης των εκτιμήσεων των πιστοποιημένων εκτιμητών και (ε) στο τελικό στάδιο της διαδικασίας, έγινε σε ορισμένες ζώνες οριζόντια μείωση της προταθείσας TZ, βάσει υπηρεσιακού email του Υπουργείου Οικονομικών. Ειδικότερα, το Δικαστήριο έκρινε τα ακόλουθα για καθεμία από τις προαναφερόμενες πλημμέλειες (βλ. ΣΤΕ 1865-1870, 1872-1876, 1879, 2616-2618, 2620/2019 επταμ.):

(Α) Βασική αρχή των προαναφερόμενων εκτιμητικών προτύπων (EVS, IVS/RICS, SMARP) είναι ότι ο υπολογισμός των αξιών των ακινήτων, με βάση την (εφαρμοσθείσα, εν προκειμένω και, πράγματι, κατ' αρχήν, εφαρμόσιμη) προσέγγιση των συγκριτικών πωλήσεων (άλλως, προσέγγιση της αγοράς), πρέπει να ερείδεται σε πλήρη και, κατά το δυνατόν, ακριβή δεδομένα για τις προσφάτως διενεργηθείσες αγοραπωλησίες ακινήτων, προς τούτο, δε, πρέπει να τηρείται και να ενημερώνεται συστηματικά αντίστοιχο αρχείο (βάση δεδομένων). Εν προκειμένω, όμως, το Δημόσιο είχε παραλείψει να προβεί στη συλλογή των ως άνω δεδομένων της αγοράς ακινήτων, μέσω της δημιουργίας και τήρησης σχετικής βάσης δεδομένων (ανάλογης με εκείνη που υπάρχει για τις μισθώσεις ακινήτων). Εξάλλου, η ανάθεση στους πιστοποιημένους εκτιμητές της συγκέντρωσης των στοιχείων αυτών, με την ΚΥΑ 1005/2018, έγινε χωρίς την πρόβλεψη και εφαρμογή επαρκών διαδικαστικών εγγυήσεων, κατάλληλων για τη διασφάλιση της πληρότητας και της ακρίβειας των οικείων πληροφοριακών δεδομένων, αφού η ΚΥΑ 1005/2018 ούτε χορήγησε στους πιστοποιημένους εκτιμητές την “οδηγία” και

Σλοβενία, Λιθουανία). Εξάλλου, μοντέρνα συστήματα μαζικής εκτίμησης της αξίας των ακινήτων, ερειδόμενα σε διεθνώς αναγνωρισμένα εκτιμητικά πρότυπα, έχουν υιοθετηθεί τα τελευταία χρόνια στη νομοθεσία και στη διοικητική πρακτική διάφορων κρατών και εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης. Για παράδειγμα, η Δημοκρατία των Φιλιππίνων έχει θεσπίσει σχετικό κανονιστικό πλαίσιο βάσει των IVS και το Υπουργείο Οικονομικών της Δημοκρατίας αυτής έχει εκδώσει, ήδη από το έτος 2010, αναλυτικές οδηγίες (394 σελίδων) για τη μαζική εκτίμηση της αξίας των ακινήτων για φορολογικούς σκοπούς (“Mass Appraisal Guidebook, a Supplement to the Manual on Real Property Appraisal and Assessment Operations” – το περιεχόμενο της πράξης αυτής, που έχει συνταχθεί στην αγγλική, είναι προσβάσιμο στο διαδίκτυο).

την εξουσία να συλλέξουν αυτά τα (τυχόν υφιστάμενα) δεδομένα από τις δημόσιες υπηρεσίες στις οποίες μπορούσαν να ανευρεθούν (εφορίες, υποθηκοφυλακεία, κτηματολογικά γραφεία) ούτε τους υποχρέωσε να περιγράψουν το είδος και την έκταση της έρευνας που πραγματοποίησαν και τη διαδικασία συλλογής εκ μέρους τους των στοιχείων τεκμηρίωσης της εισήγησής τους, μολονότι η τοιαύτη αναφορά προβλέπεται ως αναγκαίο περιεχόμενο των εκθέσεων εκτίμησης από τα ως άνω πρότυπα .

(B) Σύμφωνα με τα προαναφερόμενα πρότυπα, η επιλογή και εφαρμογή της προσέγγισης των συγκριτικών πωλήσεων προϋποθέτει την ύπαρξη επαρκών, αξιόπιστων στοιχείων για πρόσφατες αγοραπωλησίες παρόμοιων ακινήτων. Αν τέτοια στοιχεία πωλήσεων δεν υπάρχουν (λ.χ. έγιναν πολύ λίγες αγοραπωλησίες, οι οποίες δεν παρέχουν επαρκές δείγμα), δεν αποκλείεται να λαμβάνονται υπόψη και τιμές από σχετικές προσφορές/αγγελίες πώλησης, εφόσον, όμως, (i) η πηγή τους ταυτοποιείται, (ii) η αξιοπιστία και η συνάφεια/χρησιμότητα των σχετικών πληροφοριακών στοιχείων αναλύεται και τεκμηριώνεται (λ.χ. η τιμή προκύπτει από αντίστοιχη έκθεση πιστοποιημένου εκτιμητή και αφορά σε διαμέρισμα ή μονοκατοικία στην ίδια ζώνη), (iii) η βαρύτητα που προσδίδεται στην τιμή της αγγελίας διαμορφώνεται κατόπιν εξέτασης, αφενός, του επιπέδου της δέσμευσης που ενυπάρχει στην τιμή και, αφετέρου, της χρονικής διάρκειας της αγγελίας/προσφοράς του ακινήτου στην αγορά και (iv) η μέθοδος αυτή (των συγκριτικών αγγελιών) δεν εφαρμόζεται ως η μοναδική ένδειξη αξίας, αλλά χρησιμοποιείται μαζί με άλλες μεθόδους εκτίμησης. Εν προκειμένω, με την ΚΥΑ 1005/2018 ζητήθηκε από τους πιστοποιημένους εκτιμητές η ανεύρεση και λήψη υπόψη συγκριτικών στοιχείων (και) από αγγελίες πωλήσεων ακινήτων, χωρίς, ωστόσο, να δοθούν ειδικές “οδηγίες”/κατευθύνσεις ως προς τη σημασία και την αξιολόγησή τους και, ιδίως, χωρίς να τεθεί, συναφώς, οποιαδήποτε από τις ανωτέρω προϋποθέσεις, με αποτέλεσμα, την (εμφανώς αποκλίνουσα από τα προαναφερόμενα πρότυπα) χορήγηση στους πιστοποιημένους εκτιμητές της δυνατότητας στήριξης της εισήγησής τους αποκλειστικά ή κατά κύριο λόγο σε στοιχεία αγγελιών (στοιχεία δυνάμενα, γενικώς, να αναζητηθούν και να ανευρεθούν στο Διαδίκτυο), πράγμα το οποίο, άλλωστε, συνέβη και με τις εισηγήσεις για την τιμή στις επίδικες ζώνες.

(Γ) Σύμφωνα με τα ανωτέρω πρότυπα, αφενός, η επιλογή της καταλληλότερης εκτιμητικής προσέγγισης ή/και μεθόδου (μίας ή περισσότερων) εξαρτάται, ιδίως, από τα διαθέσιμα σχετικά στοιχεία της αγοράς και, αφετέρου, στο πλαίσιο της εφαρμογής της προσέγγισης της αγοράς, εάν τα σχετικά αξιόπιστα στοιχεία συγκριτικών αγοραπωλησιών είναι ανύπαρκτα ή τόσο λίγα, ώστε να παρίστανται ανεπαρκή, μπορεί και είναι σκόπιμο (ή ακόμα και αναγκαίο) να λαμβάνονται υπόψη (και) σχετικά αποδεικτικά στοιχεία περί συγκριτικών μισθώσεων, εφόσον είναι διαθέσιμα, επαρκή και αξιόπιστα, ώστε η αγοραία/κεφαλαιουχική αξία των ακινήτων να υπολογίζεται (και) με βάση το εισόδημα που (μπορούν να) παράγουν, μέσω της εφαρμογής επί του εισοδήματος αυτού συντελεστή κεφαλαιοποίησης. Εν προκειμένω, μολονότι ήταν κοινώς γνωστή η παρατεταμένη ύφεση στην ημεδαπή αγορά ακινήτων (η οποία, άλλωστε, σημειώνεται και στο Πόρισμα της Ομάδας Εργασίας του Υπουργείου Οικονομικών) και η, συνεπεία αυτής, αυξημένη πιθανότητα της έλλειψης (επαρκών) στοιχείων για πρόσφατες αγοραπωλησίες ακινήτων, από τα στοιχεία του φακέλου ουδόλως προέκυπτε ότι η Διοίκηση έλαβε προσηκόντως υπόψη την ανωτέρω μεθοδολογική πτυχή της συγκριτικής προσέγγισης (ή, γενικότερα, ότι εξέτασε την υιοθέτηση και διαμόρφωση πρόσφορης εκτιμητικής μεθοδολογίας, ενόψει των διαθέσιμων δεδομένων) και, συνακόλουθα, οι “οδηγίες” της προς τους πιστοποιημένους εκτιμητές περιορίστηκαν στη συλλογή και αξιοποίηση στοιχείων περί συγκριτικών πωλήσεων και αγγελιών πώλησης, με πρακτικό αποτέλεσμα (που εκδηλώθηκε και στις εισηγήσεις των εκτιμητών για τις επίμαχες ζώνες) τον εν γένει αποκλεισμό από την εφαρμοσθείσα μεθοδολογία της συνεκτίμησης των διαθέσιμων στοιχείων περί μισθώσεων, χωρίς επαρκή δικαιολογία, βάσει τεκμηριωμένης μελέτης του ζητήματος.

(Δ) Για τη διαμόρφωση της εκτιμητικής μεθοδολογίας, η Διοίκηση δεν έλαβε προσηκόντως υπόψη την προσέγγιση του κόστους, μολονότι, σύμφωνα με τα προαναφερόμενα πρότυπα, η προσέγγιση αυτή είναι η πλέον πρόσφορη για κατηγορίες ακινήτων σε ορισμένες περιοχές (όπως ήταν, ενδεχομένως, τουλάχιστον μία από τις επίδικες), ιδίως, λόγω έλλειψης κίνησης στην οικεία αγορά (και της συνακόλουθης έλλειψης επαρκών στοιχείων για αγοραπωλησίες ή/και μισθώσεις). Ειδικότερα, η Διοίκηση δεν έλαβε προσηκόντως υπόψη της το στοιχείο του κόστους κατασκευής κατοικιών,

μολονότι, κατά το νόμο (τόσο κατά την 1067780/82/Γ0013/9.6.1994 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών όσο και κατά την ΚΥΑ 1005/2018), η τιμή εκκίνησης/ζώνης αναφέρεται στη συνολική αξία οικοπέδου και κτίσματος που αναλογεί σε ένα τ.μ. επιφάνειας νεόδμητης κατασκευής (καινούργιας μονοκατοικίας ή καινούργιου διαμερίσματος), η παράλειψη, δε, αυτή είχε ως αποτέλεσμα τον καθορισμό της τιμής εκκίνησης για ορισμένες ζώνες (μεταξύ των οποίων και η επίδικη στην απόφαση ΣτΕ 1869/2019) σε ποσό ίσο ή κατώτερο του κόστους κατασκευής (ανά τ.μ.) νεόδμητης κατοικίας, σύμφωνα με σχετικό έγγραφο του ΤΕΕ, του έτους 2015.

(Ε) Οι εκτιμήσεις των πιστοποιημένων εκτιμητών, που υποβλήθηκαν κατ' εφαρμογή του ως άνω ελλιπούς και πλημμελούς κανονιστικού πλαισίου εκτιμητικής διαδικασίας και μεθοδολογίας, θεωρήθηκαν και ελήφθησαν υπόψη από τη Διοίκηση ως έγκυρες, αξιόπιστες και ίσης βαρύτητας (βλ. την ΠΟΛ. 1108/2018 απόφαση της Υφυπουργού Οικονομικών) και, δη, χωρίς να τηρηθεί γενικά διαδικασία ελέγχου και επαλήθευσης αυτών (και του εξαχθέντος από αυτές μέσου όρου) δια της (προβλεπόμενης, άλλωστε, στο νόμο) διασταύρωσής τους με άλλα στοιχεία, όπως με δεδομένα ή/και εκτιμήσεις από πιστωτικά ιδρύματα ή εταιρείες διαχείρισης ή/και παροχής υπηρεσιών αγοραπωλησίας ακινήτων [διαδικασία διασταύρωσης (του μέσου όρου) των υποβληθεισών εκτιμήσεων, με (ελάχιστες και μέγιστες) τιμές που χορηγήθηκαν από ανώνυμη εταιρεία υπηρεσιών ακινήτων, ακολουθήθηκε μόνο για τις παραπεμφθείσες στη Δευτεροβάθμια Επιτροπή 829 ζώνες (σε σύνολο 10.216 ζωνών), στις οποίες δεν είχαν συμπεριληφθεί οι περισσότερες από τις επίδικες ζώνες, μολονότι, μάλιστα, οι συναφώς υποβληθείσες εκτιμήσεις παρουσίαζαν μεταξύ τους σημαντική διαφοροποίηση, σε αρκετές περιπτώσεις].

(ΣΤ) Επιπλέον, στο τελικό στάδιο της διαδικασίας υπολογισμού των τιμών εκκίνησης, εφαρμόσθηκαν οριζόντια, βάσει του από 8.6.2018 υπηρεσιακού μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, συντελεστές αναπροσαρμογής (απομείωσης) των τιμών εκκίνησης στις οποίες είχε καταλήξει η εκτιμητική διαδικασία, ανάλογα με το ποσοστό αύξησης που προέκυπτε σε σχέση με τις τότε ισχύουσες τιμές ζώνης. Η μείωση αυτή έγινε συλλήβδην, για όλες τις ζώνες στις οποίες προέκυπτε αύξηση της τιμής εκκίνησης, κατ' επίκληση της παρατεταμένης οικονομικής ύφεσης, της συναφούς κατάστασης της αγοράς

ακινήτων και της ανάγκης ομαλής μετάβασης σε νέο σύστημα αντικειμενικών αξιών, χωρίς αιφνιδιασμό των πολιτών. Η ενέργεια αυτή, που αποτέλεσε ουσιώδες στοιχείο της εφαρμοσθείσας από τη Διοίκηση μεθοδολογίας προσδιορισμού των τιμών ζώνης, χωρίς να προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 41 του ν. 1249/1982 και 46 του ν. 4509/2017, κείται εκτός των εξουσιοδοτικών διατάξεων των άρθρων αυτών, διότι (i) αντίκειται προδήλως στην αρχή της διαφάνειας, που πρέπει να τηρείται στο πλαίσιο της θέσπισης της μεθοδολογίας προσδιορισμού των τιμών ζώνης, και (ii) αφορούσε συλλήβδην σε όλες τις ζώνες στις οποίες προέκυπτε αύξηση της τιμής, χωρίς παραπομπή σε συγκεκριμένα στοιχεία για τις αξίες των ακινήτων στις ζώνες αυτές (ή σε άλλες, είτε γειτονικές είτε με ουσιώδεις ομοιότητες όσον αφορά την αγορά ακινήτων), αλλά με γενική και αόριστη επίκληση των συνθηκών της οικονομίας και της κατάστασης της αγοράς ακινήτων.

Συνακόλουθα, με τις αποφάσεις 1865-1870, 1872-1876, 1879, 2616-2618, 2620/2019 κρίθηκε ως μη νόμιμη η τηρηθείσα από τη Διοίκηση διαδικασία και μεθοδολογία εκτίμησης, που αποτέλεσε τη βάση για τη θέσπιση των επίδικων ΤΖ. Περαιτέρω, με τις ίδιες αποφάσεις ακυρώθηκε, κατ' αποδοχή των αντίστοιχων αιτήσεων, η ΠΟΛ. 1113/2018, ως προς τις αντίστοιχες ρυθμίσεις της (περί των τιμών εκκίνησης σε 16 ζώνες, σε διάφορες περιοχές της επικράτειας).

Δ. Έκταση εξουσιών του ακυρωτικού δικαστή

I. Χρονικός περιορισμός του ακυρωτικού αποτελέσματος

Σε όλες τις περιπτώσεις στις οποίες το Συμβούλιο της Επικρατείας ακύρωσε κανονιστικές ρυθμίσεις περί ΤΖ της ΠΟΛ. 1009/2016 και της ΠΟΛ. 1113/2018, το Δικαστήριο εφάρμοσε τη διάταξη του άρθρου 50 παρ. 3β του π.δ. 18/1989 και προέβη σε χρονικό περιορισμό του ακυρωτικού αποτελέσματος (από τη δημοσίευση των αποφάσεών του), κατόπιν στάθμισης των συμφερόντων των διαδίκων και της απόδοσης μείζονας βαρύτητας στο επιτακτικό δημόσιο συμφέρον αποτροπής του κινδύνου διαταραχής των φορολογικών εσόδων του Κράτους και των οικείων δήμων. Η τοιαύτη ακύρωση (με ορισμό του χρονικού σημείου έναρξης του αποτελέσματός της) ισχύει και ενεργεί υπέρ και έναντι όλων, ήτοι, και όσων δεν ήταν διάδικοι στη δίκη,

συμπεριλαμβανομένων όσον άσκησαν άλλη αίτηση ακυρώσεως κατά της ίδιας κανονιστικής ρύθμισης, τούτο, δε, ενόψει της φύσης του ακυρωτικού αποτελέσματος, καθώς και των επιταγών των συνταγματικών αρχών της ασφάλειας του δικαίου και της ίσης μεταχείρισης των ενδιαφερομένων (βλ., ιδίως, ΣτΕ 2619/2019, 1871/2019, 684/2017 557/2017 επταμ., με τις οποίες οι σχετικές δίκες άλλων διαδίκων, που ζητούσαν την ακύρωση της ίδιας ΤΖ, κηρύχθηκαν κατηργημένες, βάσει του άρθρου 32 παρ. 1 του π.δ. 18/1989). Συναφώς, πρέπει να σημειωθεί ότι δεν υιοθετήθηκε χρονικός περιορισμός του ακυρωτικού αποτελέσματος στις περιπτώσεις δεύτερης ακύρωσης της ίδιας ΤΖ, ήτοι ακύρωσης κανονιστικών ρυθμίσεων περί ΤΖ που θεσπίστηκαν από τη Διοίκηση μετά από (και στο πλαίσιο συμμόρφωσης προς) αποφάσεις του ΣτΕ, με τις οποίες ακυρώθηκαν (με χρονικό περιορισμό της ακύρωσης) ΤΖ ορισθείσες με την ΠΟΛ. 1009/2016 (βλ. ΣτΕ 588, 2084-2086/2019 επταμ.).

Στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση ΣτΕ 683/2017 επταμ., η αιτούσα ζήτησε από το Δικαστήριο να μην ισχύσει για την ίδια ο τυχόν χρονικός περιορισμός της (επιδιωχθείσας με την αίτησή της) ακύρωσης ορισμένης ΤΖ, αλλά η ακύρωση να ισχύσει για την ίδια από τότε που άρχισε να ισχύει η ΠΟΛ. 1009/2016 (21.5.2015), ώστε ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. του έτους 2016 να υπολογιζόταν γι' αυτήν, με βάση την νέα ΤΖ, που θα οριζόταν σε συμμόρφωση προς την ακυρωτική απόφαση και η οποία θα ανέτρεχε, ειδικά γι' αυτήν, στις 21.5.2015, λαμβανομένου υπόψη ότι μια τέτοια λύση δεν θα προκαλούσε δημοσιονομικό πρόβλημα στο Κράτος. Το ανωτέρω αίτημα δεν έγινε δεκτό, με το σκεπτικό ότι, μολοντί δεν αποκλείεται η εξαίρεση του αιτούντος διαδίκου από το χρονικό περιορισμό των αποτελεσμάτων απόφασης του Δικαστηρίου με την οποία ακυρώνεται κανονιστική διοικητική πράξη (πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 2287/2015 και ΔΕΕ μειζ. συνθ. 26.4.1994, C-228/92, Roquette Frères SA, σκέψεις 25-30), πάντως, τέτοια εξαίρεση δεν μπορούσε να δικαιολογηθεί εν προκειμένω, (i) ενόψει των συνταγματικών αρχών της ασφάλειας του δικαίου και της ίσης μεταχείρισης των φορολογούμενων, που εξυπηρετεί η (υπέρ και έναντι όλων των ενδιαφερόμενων) χρονικά περιορισμένη ακύρωση κανονιστικών ρυθμίσεων περί ΤΖ της ΠΟΛ. 1009/2016, (ii) διότι η κανονιστική πράξη που υποχρεούται να εκδώσει η Διοίκηση σε συμμόρφωση προς την ακυρωτική απόφαση, με ισχύ από 8.6.2016 (χρονικό σημείο έναρξης του ακυρωτικού αποτελέσματος), δεν θα

μπορούσε, κατά μετάλλαξη της σε ατομική ρύθμιση της νομικής κατάστασης της αιτούσας σε προγενέστερο χρόνο, να εφαρμοσθεί σε αυτήν για το χρονικό διάστημα από 21.5.2015 μέχρι 8.6.2016, και (iii) διότι η αιτούσα ουδόλως ισχυρίσθηκε (και, δη, κατά τρόπο ορισμένο και αρκούντως τεκμηριωμένο) ότι το αντίστοιχο διακύβευμα είναι ιδιαίτερα σημαντικό γι' αυτήν και, άλλωστε, μπορούσε, με δική της πρωτοβουλία, να αποστεί από την εφαρμογή του αντικειμενικού τρόπου προσδιορισμού της αγοραίας αξίας του επίμαχου ακινήτου της (βλ. άρθρο 41 παρ. 6 του ν. 1249/1982).

II. Συμμόρφωση της Διοίκησης – Κατ' εξαίρεση ορισμός της TZ από το Δικαστήριο

Όπως κρίθηκε στην απόφαση ΣτΕ 2333/2016 επταμ., η ακύρωση από το Συμβούλιο της Επικρατείας κανονιστικής ρύθμισης περί καθορισμού TZ δεν συνεπάγεται εφαρμογή της προϊσχύσασας κανονιστικής ρύθμισης περί της τιμής εκκίνησης στην επίμαχη ζώνη, αλλά δημιουργεί, κατ' αρχήν, υποχρέωση της Διοίκησης να προβεί σε νέο, νόμιμο καθορισμό της τιμής εκκίνησης των ακινήτων για την εν λόγω ζώνη¹³. Ωστόσο, από την ίδια απόφαση προκύπτει ότι, (α) εάν πρόκειται για την τρίτη διαδοχική ακύρωση από το Δικαστήριο της ίδιας TZ, υποδηλώνεται διαρκή αδυναμία της Διοίκησης να καθορίσει νομίμως (σε ορισμένο ποσό) την τιμή της οικείας ζώνης, για το επίμαχο χρονικό διάστημα, που ανάγεται σε παρωχημένο χρόνο, με αποτέλεσμα η Διοίκηση να στερείται πλέον (κατά χρόνον) αρμοδιότητας κανονιστικής ρύθμισης του ζητήματος και να συντρέχουν εξαιρετικές συνθήκες, που επιβάλλουν απόκλιση από τον ανωτέρω κανόνα, και (β) ενόψει τούτου και της αρχής της ασφάλειας δικαίου, που επιτάσσει να μην μείνει αρρυθμιστο το ζήτημα, το Δικαστήριο καθορίζει, με την ακυρωτική απόφασή του, την TZ την οποία η Διοίκηση οφείλει να εφαρμόσει, συμμορφούμενη προς την απόφαση αυτή, κατόπιν λήψης υπόψη, μεταξύ άλλων, των σχετικών ισχυρισμών των αιτούντων καθώς και της τελευταίας ισχυρής ρύθμισης περί TZ στην επίδικη περιοχή.

¹³ Πάντως, κατά τη γνώμη μου, για το ενδιάμεσο χρονικό διάστημα (ήτοι, ώσπου να θεσπιστεί από τη Διοίκηση η νέα κανονιστική ρύθμιση περί TZ, σε συμμόρφωση προς την ακυρωτική απόφαση του ΣτΕ), δεν αποκλείεται η εφαρμογή της προϊσχύουσας TZ για τον προσωρινό υπολογισμό των οφειλόμενων φόρων, η οριστική εκκαθάριση των οποίων θα γίνει με την έκδοση της νέας TZ.